

ISSAI 3000

As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) são emitidas pela INTOSAI, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Para mais informações visite www.issai.org

INTOSAI



Norma para Auditoria Operacional

INTOSAI COMITÊ DE NORMAS PROFISSIONAIS

PSC • SECRETARIA

RIGSREVISIONEN • STORE KONGENSGADE 45 • P.O. BOX 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK
TEL.:+45 3392 8400 • FAX:+45 3311 0415 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

INTOSAI



INTOSAI - Secretaria Geral – RECHNUNGSHOF
(Tribunal de Contas da Áustria)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

INTRODUÇÃO.....	1
ESCOPO DESTA ISSAI.....	2
DEFINIÇÃO DE AUDITORIA OPERACIONAL	3
REQUISITOS GERAIS PARA A AUDITORIA OPERACIONAL.....	3
Independência e ética.....	3
Usuários previstos e partes responsáveis	4
Objeto.....	4
Confiança e asseguração na auditoria operacional.....	5
Objetivo(s) de auditoria	5
Abordagem de auditoria.....	6
Critérios de auditoria	6
Risco de auditoria	7
Comunicação.....	7
Habilidades.....	8
Supervisão.....	9
Julgamento e ceticismo profissionais	9
Controle de qualidade	11
Materialidade	11
Documentação.....	12
REQUISITOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE AUDITORIA OPERACIONAL.....	12
Planejamento – seleção de temas.....	12
Planejamento – desenhando a auditoria.....	13
Execução.....	14
Relatório	15
Monitoramento.....	18

INTRODUÇÃO

1. Normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), visam promover auditorias independentes e eficazes e apoiar os membros da INTOSAI no desenvolvimento de suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e leis e regulamentos nacionais.
2. Os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100) definem, entre outras coisas, o propósito e a aplicabilidade das ISSAI. Os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional (ISSAI 300) baseiam-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100 e adicionalmente os desenvolvem para adequá-los ao contexto específico da auditoria operacional. A ISSAI 3000 constitui a Norma Internacional para a Auditoria Operacional e deve ser lida e compreendida em conjunto com a ISSAI 100 e a ISSAI 300.
3. A ISSAI 3000 é a norma oficial para a auditoria operacional e, conseqüentemente, cada requisito deve ser cumprido caso uma Entidade Fiscalizadora Superior (EFS) opte por adotá-la. Ela fornece os requisitos para a prática profissional de auditoria operacional, seguidos por explicações que visam aumentar a clareza e compreensão da norma.
4. Os requisitos são declarados com o termo “deve” e apresentados em negrito. Eles exprimem o conteúdo mandatário necessário para se produzir um trabalho de auditoria de alta qualidade para aquelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) que optarem por fazer referência direta às normas internacionais em seu trabalho. Eles expressam o que é esperado dos auditores e informam às partes interessadas o que elas podem esperar do trabalho de auditoria. As explicações descrevem em mais detalhes o que um requisito significa ou se destina a cobrir.
5. Os outros documentos da série 3000 fornecem orientações não mandatárias. A ISSAI 3100 fornece diretrizes relacionadas aos conceitos de auditoria, enquanto a ISSAI 3200 fornece diretrizes relacionadas ao processo de auditoria. O primeiro documento contém esclarecimentos sobre os requisitos, enquanto o segundo contém descrições sobre como implementá-los.
6. Nas auditorias do setor público, o papel de auditor é desempenhado pelo titular da EFS e pelas pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias, que abrange a equipe de auditoria e os responsáveis pela supervisão e direção. A responsabilidade geral pela auditoria do setor público é aquela definida no mandato da EFS (ISSAI 100/25). A ISSAI 3000 utiliza o termo ‘o auditor’ e define o que é exigido do auditor para a execução de auditorias de alta qualidade. Quando há envolvimento de questões institucionais, faz-se referência à EFS.
7. A ISSAI 3000 é em grande parte estruturada do mesmo modo que a ISSAI 300 e compreende quatro seções principais:
 - a) A primeira seção estabelece o escopo da Norma Internacional para Auditoria Operacional e como as EFS podem fazer referência a ela.
 - b) A segunda seção define a auditoria operacional e os seus objetivos, assim como os princípios subjacentes ao conceito de desempenho.
 - c) A terceira seção consiste nos requisitos gerais para a auditoria operacional. Tais requisitos devem ser considerados antes do início e durante todo o processo de auditoria.
 - d) A quarta seção contém os requisitos relacionados às principais etapas do processo de auditoria.

ESCOPO DESTA ISSAI

8. O presente documento estabelece a Norma Internacional para Auditoria Operacional. De acordo com a ISSAI 300/6-8, as EFS que desejarem referir-se à estrutura da ISSAI relacionada à auditoria operacional podem fazê-lo de duas maneiras:
 - a) Opção 1: desenvolvendo normas próprias baseadas em ou consistentes com os Princípios Fundamentais da Auditoria Operacional, ou
 - b) Opção 2: adotando as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores relacionadas à Auditoria Operacional.
9. Em relação à opção 1, a INTOSAI reconhece que as EFS têm mandatos variados e trabalham sob diferentes condições. Devido à variedade de situações e arranjos estruturais das EFS, nem todas as normas ou diretrizes de auditoria podem ser aplicadas a todos os aspectos de seu trabalho. Normas desenvolvidas pela EFS ou por um órgão normatizador nacional podem atender aos princípios da ISSAI 300 de diferentes maneiras, considerando o mandato nacional, constitucional e outro ambiente jurídico, e a estratégia da EFS.
10. Assim, a ISSAI 3000 não deve ser interpretada como uma prescrição de como as normas das EFS devem ser formuladas. As EFS têm a opção de desenvolver suas próprias normas baseadas nos ou consistentes com os Princípios Fundamentais da Auditoria Operacional. Caso uma EFS opte por desenvolver suas próprias normas, estas devem incluir um nível de detalhes necessário para dar cumprimento às funções de auditoria relevantes da EFS, e devem corresponder aos Princípios em todos os aspectos aplicáveis e relevantes.
11. Em relação à opção 2, ao considerar a adoção da ISSAI 3000, é útil ter em mente que, embora um princípio possa ser alcançado em diferentes sistemas por diferentes meios, uma norma deve ser complementada com um nível apropriado de detalhes a fim de orientar o auditor a seguir boas práticas ao conduzir uma auditoria operacional. Outros documentos da série da ISSAI 3000 fornecem diretrizes para a auditoria operacional que podem ser utilizadas diretamente, ou como base para o desenvolvimento de diretrizes próprias.
12. Esta norma de maneira nenhuma se sobrepõe às leis, aos regulamentos ou aos mandatos nacionais, nem impede as EFS de realizar investigações, revisões ou outros trabalhos que não estejam especificamente cobertos pela ISSAI 3000.
13. A ISSAI 3000 estabelece a norma para aquelas EFS que optarem por adotá-la como sua norma oficial para a auditoria operacional e fazer referência direta a ela. Em tais casos, o auditor e a EFS devem cumprir cada requisito desta norma, a menos que, nas circunstâncias da auditoria, o requisito não seja relevante porque é condicional e a condição não existe. Se não forem cumpridos todos os requisitos relevantes, a referência a esta norma não deve ser feita sem a divulgação desse fato e de explicações adicionais sobre suas consequências.
14. Caso a EFS opte por fazer referência direta a esta norma, a referência deve ser redigida como estipulado na ISSAI 100/10-12 e na ISSAI 300/8.
15. Auditorias operacionais podem lidar com uma grande variedade de objetos e métodos de pesquisa. Como resultado, o nível de detalhes dos requisitos permite flexibilidade e deixa espaço suficiente para diferentes abordagens de auditoria. Por conseguinte, os usuários da ISSAI 3000 também são encorajados a utilizar plenamente as diretrizes relacionadas a objetos específicos. As auditorias podem ser conduzidas de acordo com a ISSAI 3000 e com normas de outras fontes, contanto que não haja contradições. Nesses casos, deve-se fazer referência tanto a tais normas quanto à ISSAI 3000.

16. Elementos de auditoria operacional podem ser parte de uma auditoria mais abrangente, que também cubra aspectos de auditoria de conformidade e financeira. Ao lidar com sobreposições entre tipos de auditoria (ou auditorias combinadas), o auditor precisa observar todas as normas relevantes e considerar que, quando houver prioridades diferentes, o objetivo primário da auditoria orientará o auditor quanto a quais normas aplicar.

DEFINIÇÃO DE AUDITORIA OPERACIONAL

17. A auditoria operacional realizada pelas EFS é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade¹ e se há espaço para aperfeiçoamento.
18. A auditoria operacional visa contribuir para o aperfeiçoamento da economicidade, eficiência e efetividade. Visa também contribuir para a boa governança, *accountability* e transparência. A auditoria operacional procura fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para melhoria.
19. As auditorias operacionais frequentemente incluem uma análise das condições necessárias para garantir que os princípios de economicidade, eficiência e efetividade possam ser apoiados.
20. Mais informações sobre as definições de economicidade, eficiência e efetividade, e as formas como a auditoria operacional proporciona novas informações podem ser encontradas na ISSAI 3100.

REQUISITOS GERAIS PARA A AUDITORIA OPERACIONAL

Independência e ética

Requisito

21. **O auditor deve cumprir os procedimentos para independência e ética da EFS, os quais, por sua vez, devem cumprir as ISSAI sobre independência e ética.**

Explicação

22. A Independência abrange a independência de fato e a independência na aparência. A Independência de fato permite que o auditor realize suas atividades sem ser afetado por influências que comprometam o seu julgamento profissional; agir com integridade e exercer objetividade e ceticismo profissional. A independência na aparência se refere à ausência de circunstâncias que levariam uma parte interessada sensata e esclarecida, tendo conhecimento de informações relevantes, a duvidar razoavelmente da integridade, da objetividade ou do ceticismo profissional do auditor, ou a concluir que estes requisitos foram comprometidos. Orientações adicionais sobre independência podem ser encontradas nas ISSAI 10 e ISSAI 11, e sobre ética, na ISSAI 30.

Requisito

23. **O auditor deve ter o cuidado de manter-se independente, de modo que os resultados e as conclusões da auditoria sejam imparciais e assim sejam vistos pelos usuários previstos.**

¹ Nota de tradução: Tradução de *effectiveness*. Esse termo em inglês abrange dois conceitos diferentes na língua portuguesa: efetividade (conceito relacionado aos resultados) e eficácia (conceito relacionado ao grau de alcance das metas programadas).

Explicação

24. O auditor deve considerar os riscos específicos à independência que possam estar presentes nas auditorias operacionais. O auditor tem um papel específico na identificação dos critérios de auditoria, na avaliação de objetos em relação a eles e na elaboração de um relatório equilibrado. Nesse sentido, o auditor precisa se manter independente para que o relatório de auditoria seja imparcial e o comportamento ético da equipe de auditoria seja salvaguardado. Também é importante considerar as posições e os interesses das partes interessadas relevantes e estabelecer com elas uma boa e transparente comunicação, todavia é essencial resguardar a própria independência.

*Usuários previstos e partes responsáveis*Requisito

25. **O auditor deve identificar explicitamente os usuários previstos e as partes responsáveis da auditoria e, ao longo de toda ela, considerar a implicação dos papéis dessas partes, a fim de conduzir a auditoria de maneira apropriada.**

Explicação

26. Usuários previstos são as pessoas para quem o auditor prepara o relatório de auditoria operacional. Os poderes legislativo e executivo, as entidades governamentais, os terceiros interessados no relatório de auditoria e o público em geral, todos podem ser usuários previstos.
27. O papel de uma parte responsável pode ser compartilhado por uma variedade de indivíduos ou entidades, cada um com certas responsabilidades por um aspecto diferente do objeto. A parte responsável pode incluir responsáveis pelo objeto auditado, em papéis operacionais e/ou de supervisão, mas pode também se referir às pessoas responsáveis por implementar as recomendações e iniciar as mudanças requeridas. O responsável também pode ser um usuário previsto, mas normalmente não será o único.
28. Também é importante considerar as necessidades e os interesses dos usuários previstos e das partes responsáveis. Ao fazê-lo, o auditor poderá garantir que o relatório de auditoria será mais útil e compreensível para essas entidades. Contudo, isso não deve, de forma alguma, prejudicar a independência e a atitude objetiva do auditor, que continua responsável por desenvolver uma abordagem de auditoria bem equilibrada, com foco no interesse público.

*Objeto*Requisito

29. **O auditor deve identificar o objeto da auditoria operacional.**

Explicação

30. O objeto refere-se à questão “o que é auditado” e é delimitado pelo escopo da auditoria. Os objetos de uma auditoria operacional podem ser programas específicos, empreendimentos, sistemas, entidades ou fundos e podem incluir certas atividades (com seus produtos, resultados e impactos) ou situações existentes, incluindo causas e efeitos. O escopo da auditoria estabelece o limite da mesma e é diretamente vinculado aos seus objetivos. O escopo da auditoria delimita o objeto que o auditor irá avaliar e relatar, os documentos ou registros que serão examinados, o período a ser revisado, e os locais que serão incluídos.

31. Muitos temas na auditoria operacional são politicamente sensíveis porque que podem se relacionar ao desempenho de programas públicos priorizados pelo governo. As auditorias operacionais examinam se as decisões tomadas pelo poder legislativo ou executivo são eficiente e eficazmente planejadas e implementadas, e se os contribuintes ou cidadãos estão recebendo a contraprestação devida pelos impostos deles arrecadados. As auditorias operacionais, dependendo do mandato da EFS, não questionam as intenções e decisões do poder legislativo, mas examinam se alguma deficiência em leis e regulamentos ou na forma de sua implementação impediu que os objetivos especificados de uma auditoria fossem alcançados.

Confiança e asseguração na auditoria operacional

Requisito

32. **O auditor deve comunicar de forma transparente o nível de asseguração dos resultados da auditoria do objeto em relação aos critérios.**

Explicação

33. Asseguração significa que os usuários podem ter confiança nos achados, nas conclusões e recomendações do relatório. O auditor fornece asseguração aos usuários ao explicar, de maneira equilibrada e razoável, como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos e porque os achados resultaram nas conclusões.
34. É necessário que o auditor comunique, de maneira transparente no relatório, o(s) objetivo(s), o escopo, a metodologia e os dados coletados, assim como quaisquer limitações significativas, para que os usuários não sejam induzidos em erro.

Objetivo(s) de auditoria

Requisito

35. **O auditor deve estabelecer uma definição clara do(s) objetivo(s), que se relacione com os princípios da economicidade, eficiência e/ou efetividade².**
36. **O auditor deve definir o(s) objetivo(s) de auditoria de maneira suficientemente detalhada para não deixar dúvidas sobre as questões que deverão ser respondidas e para permitir o desenvolvimento lógico do desenho de auditoria.**
37. **Caso o(s) objetivo(s) de auditoria seja(m) formulado(s) como questões de auditoria dividida(s) em subquestões, o auditor deve assegurar que estas sejam tematicamente relacionadas, complementares, não sobrepostas e coletivamente exaustivas no tratamento da questão de auditoria.**

Explicação

38. O(s) objetivo(s) de uma auditoria pode(m) ser pensado(s) como sendo questões formuladas acerca do objeto, sobre as quais o auditor procura obter respostas, com base nas evidências obtidas. Objetivos de auditoria bem definidos dizem respeito a empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações governamentais que são relacionados ao objeto. A formulação de questões de auditoria é um processo iterativo, no qual as questões são exaustivamente especificadas e refinadas, levando em consideração informações relevantes conhecidas sobre o objeto, bem como a viabilidade.

² Nota de tradução: Tradução de *effectiveness*, que na língua portuguesa abrange também o conceito de eficácia.

39. Muitos objetivos de auditoria podem ser estruturados como uma questão geral de auditoria, que pode ser dividida em subquestões mais precisas. Em vez de definir um único objetivo de auditoria ou uma questão geral de auditoria, o auditor pode optar por desenvolver vários objetivos, que nem sempre precisam ser divididos em questões e subquestões.

Abordagem de auditoria

Requisito

- 40. O auditor deve escolher uma abordagem de auditoria orientada a resultados, problema ou sistema, ou uma combinação destas.**

Explicação

41. A abordagem de auditoria determina a natureza do exame a ser realizado e constitui uma ligação importante entre o(s) objetivo(s), os critérios e o trabalho a ser feito para coletar evidências.
42. Uma abordagem orientada a sistemas examina o bom funcionamento dos sistemas de gestão. Frequentemente, os princípios elementares de boa gestão serão úteis para examinar as condições de eficiência ou efetividade/eficácia, mesmo quando não houver um consenso claro sobre um problema ou quando os resultados ou produtos não estiverem claramente definidos.
43. Uma abordagem orientada a resultados avalia se os objetivos de resultados ou de produtos foram atingidos como planejado ou se os programas e serviços estão funcionando como pretendido. Ela pode ser mais facilmente utilizada quando há uma clara definição dos resultados ou produtos pretendidos (por exemplo, na lei ou numa estratégia estabelecida pelas partes responsáveis).
44. Uma abordagem orientada a problemas examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou de desvios dos critérios de auditoria. Pode ser usada quando há um consenso claro sobre um problema, mesmo que não haja uma definição clara dos resultados ou produtos desejados. As conclusões e recomendações baseiam-se principalmente no processo de análise e confirmação das causas, em vez da comparação das evidências com os critérios de auditoria.

Crítérios de auditoria

Requisito

- 45. O auditor deve estabelecer critérios apropriados, que correspondam ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria e sejam relacionados com os princípios de economicidade, eficiência e/ou efetividade.**

Explicação

46. Critérios de auditoria são as referências usadas para avaliar o objeto. Em auditorias abrangendo questões complexas, nem sempre é possível definir os critérios a priori. O auditor poderá obter critérios mais detalhados durante o processo da auditoria, por exemplo, tomando conhecimento das melhores práticas entre entidades públicas comparáveis. Enquanto em outros tipos de auditoria podem haver critérios inequívocos, normalmente esse não é o caso da auditoria operacional, na qual os critérios nem sempre estão prontamente disponíveis para o auditor; eles normalmente se baseiam no conhecimento das melhores práticas sobre como as atividades são realizadas para serem mais econômicas e eficientes (ou que condições são as mais favoráveis para o bom desempenho e a efetividade). Para garantir a qualidade da auditoria operacional é essencial dispor de critérios apropriados, mesmo porque, em muitos casos, o esclarecimento e

o desenvolvimento desses critérios poderão fazer parte do valor agregado pela auditoria.

47. Os critérios de auditoria podem ser qualitativos ou quantitativos, gerais ou específicos, podem focar naquilo que é esperado, de acordo com princípios sólidos, conhecimento científico e melhores práticas; ou naquilo que poderia ser (dadas as melhores condições) ou que deveria ser em conformidade com leis, regulamentos e objetivos.
48. Os critérios de auditoria precisam fornecer uma base apropriada e razoável para a avaliação dos objetivos da auditoria e devem ser relevantes, compreensíveis, completos, confiáveis e objetivos no contexto do objeto, do(s) objetivo(s) e/ou das questões de auditoria.

Requisito

- 49. O auditor deve, como parte do planejamento e/ou da condução da auditoria, discutir os critérios de auditoria com a entidade auditada.**

Explicação

50. Os critérios de auditoria devem ser discutidos com a entidade auditada, porém, em última instância, a responsabilidade de selecionar critérios de auditoria adequados é do auditor.
51. A discussão dos critérios de auditoria com a entidade auditada serve para assegurar que haja compreensão comum e compartilhada de quais critérios quantitativos e qualitativos serão usados como referências na avaliação do objeto. Isso é particularmente importante quando os critérios não são definidos diretamente por leis ou outros documentos reconhecidos, ou quando os critérios têm de ser desenvolvidos e refinados no decorrer do trabalho de auditoria.

Risco de auditoria

Requisito

- 52. O auditor deve gerenciar ativamente o risco de auditoria para evitar o desenvolvimento de achados, conclusões e recomendações incorretos ou incompletos, fornecendo informações desequilibradas ou que não agregam valor.**

Explicação

53. O gerenciamento ativo do risco de auditoria inclui o seguinte: antever os riscos possíveis ou conhecidos do trabalho previsto; desenvolver abordagens de auditoria para abordar esses riscos durante o planejamento e a seleção dos métodos da auditoria e documentar como tais riscos serão abordados.
54. O gerenciamento ativo do risco de auditoria também inclui avaliar se a equipe de auditoria tem competência suficiente e apropriada para realizar a auditoria; se tem acesso a informações de boa qualidade, precisas, confiáveis e relevantes; considerar qualquer nova informação disponível; e considerar perspectivas alternativas.

Comunicação

Requisito

- 55. O auditor deve planejar e manter uma comunicação eficaz e adequada dos aspectos-chave da auditoria com a entidade auditada e as partes interessadas relevantes durante todo o processo de auditoria.**

Explicação

56. A comunicação eficaz é importante, uma vez que o estabelecimento de uma boa comunicação de mão dupla com a entidade auditada e as partes interessadas pode ajudar no acesso do auditor aos dados e informações, e também pode ajudá-lo a obter uma melhor visão das perspectivas da entidade auditada e das partes interessadas.
57. Os aspectos-chave da auditoria que o auditor precisa comunicar à entidade auditada incluem: o objeto de auditoria, o(s) objetivo(s) e/ou as questões de auditoria, os critérios de auditoria, o período coberto e de tempo previsto para a auditoria, os empreendimentos, as organizações e/ou os programas governamentais a serem incluídos na auditoria.
58. Um diálogo eficaz, com envolvimento da entidade auditada durante todo o processo de auditoria, é de importância fundamental para a obtenção de melhorias reais na governança e pode aumentar o impacto da auditoria. Nesse contexto, o auditor pode manter interações construtivas com a entidade auditada ao compartilhar achados, argumentos e perspectivas da auditoria, à medida que são desenvolvidos e avaliados durante a auditoria.

Requisito

- 59. O auditor deve ter o cuidado de assegurar que a comunicação com as partes interessadas não comprometa a independência e a imparcialidade da EFS.**

Explicação

60. É importante que o auditor mantenha boas relações profissionais com todas as partes interessadas envolvidas na auditoria, promova um fluxo de informações livre e franco, na medida em que os requisitos de confidencialidade o permitam, e conduza discussões em uma atmosfera de mútuo respeito e compreensão do respectivo papel e das responsabilidades de cada parte interessada. Entretanto, essas comunicações não devem afetar a independência e a imparcialidade da EFS.

Requisito

- 61. A EFS deve comunicar claramente as normas que foram seguidas na realização da auditoria operacional.**

Explicação

62. A EFS precisa incluir, no relatório de auditoria correspondente, uma referência às normas que foram seguidas ao realizar cada auditoria operacional, ou pode optar por uma forma mais geral de comunicação abrangendo um determinado número de trabalhos em uma declaração no relatório anual ou no sítio eletrônico da EFS. Quando a norma seguida é baseada em diversas fontes compiladas, isso também precisa ser comunicado.

Habilidades

Requisito

- 63. A EFS deve assegurar que a equipe de auditoria possua, coletivamente, a competência profissional necessária para realizar a auditoria.**

Explicação

64. A competência profissional em auditoria operacional inclui possuir sólidos conhecimentos de auditoria, projeto de pesquisa, métodos de ciências sociais e técnicas de investigação ou avaliação. Também inclui habilidades pessoais tais como capacidade analítica, capacidade de escrita e de comunicação, criatividade e receptividade em relação a visões e argumentos. A auditoria operacional também requer bom conhecimento das organizações, dos programas e das funções governamentais relacionados ao objeto de auditoria, e pode exigir especialização em ciências sociais, físicas, informáticas ou outras ciências, bem como conhecimentos jurídicos.
65. Caso o auditor identifique a necessidade de especialização externa para complementar o conhecimento da equipe de auditoria, poderá consultar, conforme apropriado, pessoas dentro ou fora da EFS, que tenham o conhecimento especializado necessário. Quaisquer especialistas externos envolvidos com a auditoria também precisam ser independentes em relação a situações e relações que possam prejudicar sua objetividade. Embora o auditor possa utilizar o trabalho de especialistas como evidência de auditoria, toda a responsabilidade pelo trabalho de auditoria e pelas conclusões do relatório permanece com ele.

*Supervisão*Requisito

- 66. A EFS deve assegurar que o trabalho da equipe de auditoria em cada nível e fase da auditoria seja adequadamente supervisionado durante o processo de auditoria.**

Explicação

67. A supervisão de auditoria envolve fornecer suficiente orientação e direção à equipe designada para a auditoria. Do auditor que supervisiona a auditoria é esperado que tenha competência e conhecimento em metodologias de auditoria; planejamento e monitoramento de trabalhos; gerenciamento de projetos; pensamento estratégico; visão prospectiva e resolução de problemas. O nível de supervisão exercido pelo auditor pode variar dependendo da proficiência e experiência da equipe e da complexidade do objeto da auditoria.

*Julgamento e ceticismo profissionais*Requisito

- 68. O auditor deve exercer julgamento e ceticismo profissionais e analisar as questões a partir de diferentes perspectivas, mantendo uma atitude aberta e objetiva em relação aos vários pontos de vista e argumentos.**

Explicação

69. As auditorias operacionais requerem julgamento e interpretação significativos, uma vez que as evidências para este tipo de auditoria são, por natureza, mais persuasivas do que conclusivas.
70. Julgamento profissional refere-se à aplicação de conhecimento coletivo, habilidades e experiência ao processo da auditoria. O uso de julgamento profissional ajuda o auditor a determinar o nível de entendimento necessário do objeto de auditoria. Envolve o exercício de cuidado razoável na condução da auditoria e a aplicação diligente de todas as normas profissionais e todos os princípios éticos relevantes.

71. Ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional da entidade auditada e uma atitude alerta e questionadora quando se avalia a suficiência e adequação da evidência obtida ao longo da auditoria.
72. O exercício do julgamento e ceticismo profissionais permite que o auditor seja receptivo a diferentes visões e argumentos e mais capaz de avaliar diferentes perspectivas, manter a objetividade, e avaliar a evidência de auditoria em toda a sua extensão. Também ajuda a assegurar que o auditor evite erros de julgamento ou viés cognitivo, e que chegue a conclusões objetivas baseadas na avaliação crítica de todas as evidências de auditoria coletadas.

Requisito

- 73. O auditor deve avaliar o risco de fraude ao planejar a auditoria e manter-se alerta à possibilidade de fraude durante todo o processo de auditoria.**

Explicação

74. O auditor deve identificar e avaliar os riscos de fraude relevantes para os objetivos da auditoria. Se o risco de fraude for significativo, é importante que o auditor, durante a auditoria, obtenha um bom entendimento dos sistemas de controle interno relacionados e examine se existem quaisquer indícios de irregularidades que possam prejudicar o desempenho. O auditor precisa fazer indagações e realizar procedimentos para identificar e responder aos riscos de fraude relevantes para os objetivos da auditoria.

Requisito

- 75. O auditor deve manter um alto padrão de comportamento profissional.**

Explicação

76. Comportamento profissional significa que o auditor: 1) deve aplicar elevados padrões profissionais na realização do trabalho de maneira competente e com imparcialidade, 2) não deve realizar trabalhos para os quais não possua a competência necessária, 3) deve conhecer e seguir as leis, os regulamentos, as convenções, as políticas, os procedimentos e as práticas aplicáveis, 4) deve possuir um bom entendimento dos princípios e normas constitucionais, legais e institucionais que regem as operações da entidade auditada. 5) não deve adotar comportamento que possa desacreditar a EFS, 6) deve cumprir os princípios e requisitos éticos.

Requisito

- 77. O auditor deve estar disposto a inovar durante todo o processo de auditoria.**

Explicação

78. Ao ser criativo, flexível e engenhoso, o auditor estará em melhor condição para identificar oportunidades de desenvolver abordagens de auditoria inovadoras para coletar, interpretar e analisar informações. É importante reconhecer que as diferentes fases do processo de auditoria oferecem diferentes níveis de oportunidades de inovação. Durante a fase de planejamento, o auditor pode ter mais oportunidade de inovar enquanto ainda estiver no processo de determinar as melhores abordagens e técnicas aplicáveis à auditoria.

Controle de qualidade

Requisito

- 79. A EFS deve estabelecer e manter um sistema para assegurar a qualidade, que deve ser observado pelo auditor, a fim de garantir que todos os requisitos sejam atendidos, dando ênfase a relatórios apropriados, equilibrados e imparciais, que agreguem valor e respondam às questões de auditoria.**

Explicação

80. Ao estabelecer um sistema de controle e asseguarção de qualidade (CAQ), a EFS pode utilizar as orientações fornecidas na ISSAI 40, que oferece uma estrutura para desenvolver esse sistema. É importante desenvolver políticas e procedimentos de CAQ que sejam adequados, flexíveis e de fácil gerenciamento. Também é importante desenvolver políticas e procedimentos consistentes que sejam comunicados a todo o pessoal, e que possam ser utilizados para resolver divergências de opiniões entre supervisores e equipes de auditoria. Além disso, pode ser necessário que sejam desenvolvidas outras orientações e uma estratégia de treinamento em serviço para complementar os mecanismos de controle de qualidade.
81. Medidas implementadas para salvaguardar a qualidade do processo e do relatório de auditoria serão eficazes se puderem assegurar que a auditoria proporcione uma visão equilibrada e imparcial, que agregue valor, que considere todos os pontos de vista relevantes e que aborde satisfatoriamente as questões de auditoria.
82. Um sistema efetivo de CAQ também deverá incluir mecanismos que levem em conta as perspectivas das equipes de auditoria, assegurando que estas estejam abertas ao *feedback* recebido do sistema de controle e asseguarção de qualidade.

Materialidade

Requisito

- 83. O auditor deve considerar a materialidade em todas as fases do processo de auditoria, incluindo os aspectos financeiros, sociais e políticos do objeto, com o objetivo de agregar tanto valor quanto seja possível.**

Explicação

84. A materialidade pode ser definida como a importância relativa (ou significância) de um assunto dentro do contexto no qual está sendo considerado. Além do valor monetário, a materialidade inclui questões de importância social e política, conformidade, transparência, governança e *accountability*. É importante que o auditor tenha em mente que a materialidade pode variar ao longo do tempo e pode depender da perspectiva dos usuários previstos e das partes responsáveis.
85. A materialidade é um importante referencial para diferentes aspectos da auditoria operacional, tais como a definição do objetivo e dos critérios de auditoria, a avaliação das evidências de auditoria, a extensão da documentação e o gerenciamento dos riscos de produzir achados ou relatórios de auditoria inadequados ou de baixo impacto.

Documentação

Requisito

86. O auditor deve documentar a auditoria de maneira suficientemente completa e detalhada.

Explicação

87. A documentação adequada é importante para proporcionar uma clara compreensão do trabalho de auditoria realizado. Ela deve permitir que um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, possa entender a natureza, a época, o escopo e os resultados do trabalho de auditoria realizado a evidência de auditoria obtida para sustentar os achados, as conclusões e as recomendações, e o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício de julgamento profissional.
88. É importante que o auditor prepare a documentação de auditoria em tempo hábil; mantenha-a atualizada ao longo de toda a auditoria; e complete a documentação, na medida do possível, antes que o relatório de auditoria seja emitido.

REQUISITOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE AUDITORIA OPERACIONAL

Planejamento – seleção de temas

Requisito

- 89. O auditor deve selecionar temas de auditoria com base no processo de planejamento estratégico da EFS, analisando temas em potencial e realizando pesquisa para identificar riscos e problemas de auditoria.**
- 90. O auditor deve selecionar temas de auditoria que sejam significativos e auditáveis, e consistentes com o mandato da EFS.**
- 91. O auditor deve conduzir o processo de seleção de temas de auditoria com o objetivo de maximizar o impacto esperado da auditoria, tendo devidamente em conta as capacidades de auditoria.**

Explicação

92. O processo de planejamento estratégico da EFS pode ser considerado como o primeiro passo na seleção de temas, uma vez que abrange a análise de áreas em potencial para a auditoria e define a base para a alocação eficiente de recursos de auditoria.
93. Durante o processo de planejamento estratégico, técnicas como análise de risco ou avaliação de problemas podem ajudar a estruturar o processo, mas precisam ser complementadas por julgamento profissional para refletir o mandato da EFS e para assegurar que sejam selecionados temas significativos e auditáveis.
94. A auditabilidade é um requisito importante no processo de planejamento. Ela define se um determinado tema é adequado para uma auditoria. O auditor pode ter que considerar, por exemplo, se existem abordagens, metodologias e critérios de auditoria relevantes e disponíveis, se as informações requeridas estarão disponíveis e podem ser obtidas de forma eficiente. Caso o auditor determine que não há disponibilidade de informações confiáveis, então esta pode ser, em si mesma, uma razão para selecionar essa área para uma auditoria.

95. Uma vez que a EFS pode ter capacidades de auditoria limitadas, em termos de recursos humanos e habilidades profissionais, o processo de seleção de temas de auditoria deve considerar o impacto potencial do tema de auditoria na promoção de benefícios importantes para as finanças e a administração públicas, a entidade auditada ou o público em geral, levando em conta os recursos disponíveis. Outros aspectos a serem considerados na seleção de temas são os resultados e as recomendações de auditorias ou avaliações anteriores, e condições relativas à oportunidade.

Planejamento – desenhando a auditoria

Requisito

- 96. O auditor deve planejar a auditoria de forma a contribuir para uma auditoria de alta qualidade, que será realizada de maneira econômica, eficiente, eficaz e oportuna e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos.**

Explicação

97. Para realizar uma auditoria de alta qualidade dentro de um prazo limitado, o auditor precisa considerar a auditoria operacional como um projeto, no sentido de que envolve planejamento, organização, segurança, gerenciamento, liderança e controle dos recursos para atingir objetivos específicos. A gestão da auditoria operacional como um projeto requer o desenvolvimento de metodologias e estratégias de gerenciamento de projetos.

Requisito

- 98. O auditor deve adquirir conhecimento substantivo e metodológico durante a fase de planejamento.**

Explicação

99. Para assegurar que a auditoria seja adequadamente planejada, o auditor precisa adquirir conhecimento suficiente do programa auditado ou da atividade da entidade auditada antes do início da auditoria. Portanto, antes de iniciar a auditoria, geralmente é necessário realizar pesquisa para produzir conhecimento, testar vários desenhos de auditoria e verificar se os dados necessários estão disponíveis. Este trabalho preliminar pode ser chamado de pré-estudo.
100. É importante desenvolver um entendimento sólido do programa auditado ou da atividade da entidade auditada, assim como do seu contexto e dos possíveis impactos, a fim de facilitar a identificação de questões de auditoria significativas e cumprir as responsabilidades de auditoria atribuídas. A auditoria operacional é um processo de aprendizado que envolve adaptação de metodologia, como parte da auditoria propriamente dita.

Requisito

- 101. Durante o planejamento, o auditor deve desenvolver os procedimentos a serem usados para coletar evidências de auditoria suficientes e apropriadas, que respondam ao(s) objetivos(s) e questões de auditoria.**

Explicação

102. O plano de auditoria é desenvolvido para assegurar a coleta de evidência de auditoria suficiente e apropriada que permita o auditor desenvolver os achados, as conclusões e as recomendações de auditoria em resposta ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria.

103. Também é desejável que o planejamento permita flexibilidade, de modo que o auditor possa se beneficiar das percepções obtidas durante o curso da auditoria. Considerações práticas, tais como a disponibilidade de dados, podem restringir a escolha de métodos previamente considerados de acordo com as melhores práticas. Portanto, é aconselhável ser flexível e pragmático a esse respeito.

Requisito

104. O auditor deve submeter o plano de auditoria ao supervisor da auditoria e à alta administração da EFS para aprovação.

Explicação

105. A alta administração e a gestão operacional da EFS, bem como a equipe de auditoria, precisam ter pleno conhecimento do desenho geral da auditoria. Decisões sobre o desenho da auditoria e as suas consequências, em termos de recursos, frequentemente envolverão a alta administração da EFS, que pode assegurar a alocação de recursos, habilidades e capacidades para abordar os objetivos e as questões de auditoria.

Execução

Requisito

106. O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar os achados, chegar a conclusões em resposta ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria e, quando relevante e permitido pelo mandato da EFS, formular recomendações.

Explicação

107. A evidência de auditoria deve ser tanto suficiente (quantidade) quanto apropriada (qualidade) para persuadir uma pessoa conhecedora que os achados de auditoria são razoáveis.

108. Suficiência é uma medida da quantidade de evidência de auditoria usada para dar suporte aos achados e às conclusões de auditoria. Ao avaliar a suficiência da evidência, o auditor deve determinar se a quantidade de evidência obtida é suficiente para persuadir uma pessoa conhecedora que os achados de auditoria são razoáveis. Apropriada se refere à qualidade da evidência. Significa que a evidência deve ser relevante, válida e confiável.

109. A relevância refere-se à extensão em que a evidência de auditoria possui uma relação lógica com, e é importante para, o(s) objetivo(s) e questões de auditoria abordados.

110. A validade refere-se à extensão em que a evidência de auditoria é uma base significativa ou razoável para mensurar o que está sendo avaliado. Em outras palavras, a validade refere-se à medida em que a evidência de auditoria representa o que se pretende representar. A confiabilidade refere-se à extensão em que a evidência de auditoria é corroborada pela confirmação de dados provenientes de diversas fontes, ou quando produz os mesmos achados de auditoria ao ser testada repetidamente.

111. Em uma auditoria operacional, a natureza da evidência exigida é determinada pelo objeto, pelo(s) objetivo(s) e questões de auditoria. Devido a essa variação, a natureza da evidência de auditoria precisa ser especificada para cada auditoria.

Requisito

112. O auditor deve analisar as informações coletadas e assegurar que os achados de auditoria sejam colocados em perspectiva e respondam ao(s) objetivos e questões de auditoria; reformulando o(s) objetivo(s) e as questões de auditoria quando necessário.

Explicação

113. O processo analítico na auditoria operacional envolve a consideração contínua, pelo auditor, das questões de auditoria, das evidências coletadas e dos métodos empregados. Todo o processo é estreitamente vinculado ao processo de elaboração do relatório preliminar de auditoria, que pode ser visto como uma parte essencial do processo analítico que culmina nas respostas às questões de auditoria.

114. Ao analisar as informações coletadas, é recomendável orientar-se pelas questões e pelos objetivo(s) de auditoria. Isso ajudará a organizar os dados e fornecerá o foco para a análise. Como o processo analítico é interativo, o auditor pode precisar visitar o(s) objetivo(s) à luz das percepções obtidas durante a auditoria e revisá-lo(s), se necessário, de acordo com os procedimentos internos.

115. Com base nos achados de auditoria, o auditor chegará a uma conclusão. A formulação de conclusões pode exigir um grau significativo de julgamento profissional e interpretação do auditor para responder às questões de auditoria. Isso também pode depender da sensibilidade e materialidade do tema de auditoria em exame. É necessário considerar o contexto e todos os argumentos relevantes, prós e contras, e diferentes perspectivas antes de se poder extrair conclusões. A necessidade de precisão deve ser sopesada em face do que é razoável, econômico e relevante para o propósito. Recomenda-se o envolvimento da alta administração.

*Relatório*Requisito

116. O auditor deve fornecer relatórios de auditoria que sejam a) completos, b) convincentes, c) tempestivos, d) de fácil leitura, e e) equilibrados.

Explicação

117. Para ser completo, um relatório de auditoria deve incluir todas as informações e argumentos necessários para abordar o(s) objetivo(s) e as questões de auditoria, sendo suficientemente detalhado para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões da auditoria. Devido aos diversos temas possíveis em uma auditoria operacional, o conteúdo e a estrutura do relatório de auditoria poderão variar. Normalmente, por razões de transparência e *accountability*, o conteúdo mínimo de um relatório de auditoria operacional inclui:

- a) o objeto,
- b) o(s) objetivo(s) e/ou as questões de auditoria,
- c) os critérios de auditoria e as suas fontes,
- d) os métodos específicos de auditoria para coleta e análise de dados aplicados,
- e) o período de tempo abrangido,
- f) as fontes de dados,
- g) as limitações dos dados utilizados,
- h) os achados de auditoria,
- i) as conclusões e, caso haja alguma, as recomendações.

118. Para ser convincente, um relatório de auditoria deve ser logicamente estruturado e apresentar uma clara relação entre o(s) objetivo(s) e/ou questões e os critérios, achados, conclusões e recomendações da auditoria. Também precisa apresentar os achados de maneira persuasiva, abordar todos os argumentos relevantes à discussão e ser preciso. A precisão exige que as evidências de auditoria apresentadas e todos os achados e conclusões sejam corretamente retratados. A precisão assegura aos leitores que o que é relatado é crível e confiável.
119. A tempestividade requer que um relatório de auditoria seja emitido no prazo para que as informações sejam disponibilizadas para uso pela administração, pelo governo, pelo poder legislativo e por outras partes interessadas.
120. Para que o relatório seja de fácil leitura, o auditor deve utilizar linguagem simples, dentro dos limites permitidos pelo objeto. Outras qualidades de um relatório de auditoria de fácil leitura incluem o uso de linguagem clara e inequívoca, ilustrações e concisão para assegurar que o relatório não seja mais extenso do que o necessário, o que contribui para a clareza e ajuda a transmitir melhor a mensagem.
121. Ser equilibrado significa que o relatório de auditoria deve ser imparcial em termos de conteúdo e tom. Todas as evidências de auditoria devem ser apresentadas de maneira imparcial. O auditor deve estar atento ao risco de exagero e ênfase excessiva no desempenho deficiente. O auditor precisa explicar no relatório de auditoria, as causas e as consequências dos problemas detectados, o que permitirá que o leitor compreenda melhor a significância dos problemas. Isso, por sua vez, irá encorajar ações corretivas e levará a melhorias, por parte da entidade auditada.

Requisito

- 122. O auditor deve identificar os critérios de auditoria e suas fontes, no relatório de auditoria.**

Explicação

123. Os critérios de auditoria e as suas fontes devem ser identificados no relatório, uma vez que a confiança dos usuários previstos nos achados e nas conclusões de auditoria, depende muito dos critérios de auditoria. Em auditorias operacionais uma grande variedade de fontes pode ser utilizada para identificar os critérios.

Requisito

- 124. O auditor deve assegurar que os achados de auditoria claramente permitem deduzir as conclusões requeridas pelo(s) objetivo(s) e/ou pelas questões de auditoria, ou explicar porque isso não foi possível.**

Explicação

125. Os achados de auditoria devem ser apresentados em perspectiva e deve-se assegurar a congruência entre o(s) objetivo(s), as questões, os achados e as conclusões de auditoria. As conclusões são as afirmações deduzidas pelo auditor a partir dos achados de auditoria.

Requisito

- 126. O auditor deve fornecer recomendações construtivas que sejam capazes de contribuir significativamente para sanar as deficiências ou problemas identificados pela auditoria, sempre que relevante e permitido pelo mandato da EFS.**

Explicação

127. Uma recomendação construtiva é aquela que é bem fundamentada, que agrega valor, é prática e relacionada ao(s) objetivo(s), aos achados e às conclusões de auditoria. As recomendações devem tratar as causas dos problemas, evitar banalidades e não exceder as responsabilidades da administração. Deve-se deixar claro como a recomendação contribuirá para melhorar o desempenho. As recomendações devem decorrer logicamente ou analiticamente dos fatos e argumentos apresentados.
128. As recomendações devem ser dirigidas à entidade auditada que tenha a responsabilidade e a competência para implementá-las.

Requisito

- 129. O auditor deve dar à entidade auditada a oportunidade de comentar sobre os achados, as conclusões e as recomendações de auditoria, antes que a EFS emita o relatório.**
- 130. O auditor deve registrar a análise dos comentários da entidade auditada em papéis de trabalho, incluindo as razões para fazer modificações no relatório de auditoria ou para rejeitar os comentários recebidos.**

Explicação

131. Os comentários da entidade auditada sobre os achados, as conclusões e as recomendações de auditoria contribuem para a elaboração de um relatório de auditoria equilibrado e ajudam o auditor a resolver quaisquer discordâncias e corrigir erros materiais antes que o relatório seja finalizado. O relatório de auditoria deve refletir os pontos de vista do auditor, mas também mostrar as perspectivas da entidade auditada.
132. A análise dos comentários recebidos deve ser registrada em papéis de trabalho, de modo que quaisquer modificações no relatório preliminar de auditoria, ou razões para não se fazer modificações, sejam documentadas. Essa documentação fornece transparência sobre as razões pelas quais quaisquer modificações foram ou não feitas no relatório preliminar de auditoria, bem como as razões do auditor para essas decisões.

Requisito

- 133. A EFS deve tornar os seus relatórios de auditoria amplamente acessíveis, considerando, porém, os regulamentos sobre informações confidenciais.**

Explicação

134. A ampla divulgação dos relatórios de auditoria pode promover a credibilidade da função de auditoria. Assim, os relatórios de auditoria precisam ser encaminhados para a entidade auditada, o poder executivo e/ou legislativo, e para outras partes responsáveis. Os relatórios também devem ser disponibilizados para outras partes interessadas e para o público em geral, diretamente e por meio da mídia, com exceção das informações sigilosas.
135. O público-alvo primário da auditoria operacional é formado pelo poder legislativo e/ou executivo, pelas entidades governamentais e pelos cidadãos. Uma boa auditoria operacional permite que o poder legislativo examine de maneira efetiva o desempenho do governo e das entidades e influencia os tomadores de decisão no governo e no serviço público a fazerem as mudanças que levem a melhores resultados de desempenho. Entretanto, há também o público em geral

e outras partes interessadas, como o setor privado e a mídia, que podem ter um interesse, apesar de, possivelmente, com um foco diferente, no resultado de uma auditoria operacional.

Monitoramento

Requisito

136. O auditor deve monitorar, conforme apropriado, achados e recomendações de auditorias anteriores e a EFS deve relatar ao poder legislativo, se possível, as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes.

Explicação

137. O monitoramento refere-se à análise feita pelo auditor das ações corretivas adotadas pela entidade auditada ou por outra parte responsável, com base nos resultados da auditoria operacional. É uma atividade independente que aumenta o valor do processo de auditoria ao fortalecer o impacto da auditoria e lançar as bases para o aprimoramento de futuros trabalhos. O monitoramento também encoraja as entidades auditadas e outros usuários dos relatórios a considerar seriamente os relatórios e achados de auditoria, além de fornecer ao auditor lições úteis e indicadores de desempenho. O monitoramento é importante para o desenvolvimento e aprendizado interno da entidade auditada, assim como para a própria EFS.

138. A EFS precisa relatar adequadamente os resultados de suas ações de monitoramento, a fim de fornecer informações aos poderes legislativo e executivo, às partes interessadas e ao público. Informações confiáveis sobre o grau de implementação das recomendações, o impacto das auditorias e as ações corretivas relevantes adotadas podem ajudar a demonstrar o valor e os benefícios da EFS.

Requisito

139. No monitoramento, o auditor deve se concentrar em verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação subjacente após um período de tempo razoável.

Explicação

140. O monitoramento não se restringe à implementação das recomendações, mas concentra-se em verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação subjacente após um período de tempo razoável.

141. O auditor precisa decidir quais (se não todas) recomendações devem ser monitoradas e como o monitoramento será realizado (se por meio de uma nova auditoria ou de um procedimento simplificado).