

**Orientações
sobre Conceitos
Centrais para
Auditoria
Operacional
ISSAI 3100**

INTOSAI





Orientações sobre Conceitos Centrais para Auditoria Operacional

ISSAI 3100

INTOSAI



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;
www.intosai.org

As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) foram elaboradas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) e traduzidas em 2017 pelo:

 **TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

SUMÁRIO

5	INTRODUÇÃO
6	DEFINIÇÃO DE AUDITORIA OPERACIONAL
6	ECONOMICIDADE, EFICIÊNCIA E EFETIVIDADE
6	CONCEITOS CENTRAIS DE AUDITORIA OPERACIONAL
6	INDEPENDÊNCIA E ÉTICA
9	USUÁRIOS PREVISTOS E PARTES RESPONSÁVEIS
10	OBJETO
11	CONFIANÇA E ASSEGURAÇÃO NA AUDITORIA OPERACIONAL
12	FORMAS DE FORNECER ASSEGURAÇÃO
13	OBJETIVO(S) DE AUDITORIA
14	Economicidade
15	Eficiência
16	Efetividade
18	Custo-efetividade
18	ABORDAGEM DE AUDITORIA
20	CRITÉRIOS DE AUDITORIA
22	RISCO DE AUDITORIA
23	COMUNICAÇÃO
23	Entidade auditada
24	Outras partes interessadas

25	HABILIDADES
27	Utilização de especialistas externos
27	SUPERVISÃO
28	JULGAMENTO E Ceticismo Profissionais
33	CONTROLE DE QUALIDADE
34	CONTROLE DE QUALIDADE (DURANTE A CONDUÇÃO DA AUDITORIA)
35	AVALIAÇÃO DE QUALIDADE (APÓS A CONCLUSÃO DA AUDITORIA)
36	MATERIALIDADE
37	DOCUMENTAÇÃO

INTRODUÇÃO

1. Normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. Os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100) definem, entre outras coisas, o propósito e a aplicabilidade das ISSAI e o marco referencial para auditoria do setor público. Os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional (ISSAI 300) baseiam-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100, e adicionalmente os desenvolve para adequá-los ao contexto específico de auditoria operacional.
2. A ISSAI 3000 é a Norma Internacional para Auditoria Operacional e deve ser lida e compreendida em conjunto com a ISSAI 100 e a ISSAI 300. Ela fornece os requisitos para a prática profissional de auditoria operacional, seguidos por explicações que visam aumentar a clareza e compreensão da norma. A ISSAI 3000 é a norma oficial para auditoria operacional e, conseqüentemente, cada requisito deve ser cumprido caso uma EFS opte por adotá-la.
3. Para cada requisito estabelecido na ISSAI 3000, são fornecidas orientações de apoio não obrigatórias na ISSAI 3100, sobre os conceitos centrais para auditoria operacional e na ISSAI 3200, sobre o processo de auditoria operacional.
4. A ISSAI 3100 destina-se a auxiliar o auditor a interpretar os conceitos centrais para a auditoria operacional utilizados na ISSAI 3000. Assim, as orientações fornecidas neste documento devem tornar mais fácil compreender e implementar os requisitos da norma para auditoria operacional.
5. A ISSAI 3100 tem duas seções. A primeira define a auditoria operacional e apresenta o significado de economicidade, eficiência e efetividade¹. A segunda seção trata dos conceitos centrais. Alguns desses conceitos são voltados para a auditoria, tais como usuários previstos e partes responsáveis, objeto, confiança e asseguração, objetivo(s) de auditoria, abordagem de auditoria, critérios de auditoria, risco de auditoria, controle de qualidade e materialidade. Outros são focados no auditor, como os conceitos de independência e ética, habilidades, supervisão, julgamento profissional e ceticismo. Outros ainda são relacionados às tarefas-chave, como comunicação e documentação.
6. A ISSAI 3100 e a ISSAI 3200 devem ser lidas em conjunto para se obter uma compreensão mais profunda de como os conceitos centrais são considerados ao longo do processo de auditoria.

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).

DEFINIÇÃO DE AUDITORIA OPERACIONAL

ECONOMICIDADE, EFICIÊNCIA E EFETIVIDADE

7. 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 efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento.
8. Os princípios de economicidade, eficiência e efetividade podem ser definidos como segue:
 - a. O princípio da economicidade significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos utilizados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço.
 - b. O princípio da eficiência significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre os recursos empregados e os produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade.
 - c. O princípio da efetividade diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos.
9. A auditoria operacional promove a *accountability* ao ajudar àqueles com responsabilidades de governança e supervisão a melhorar o desempenho. Isso é feito examinando se as decisões do poder legislativo ou executivo são econômica, eficiente e efetivamente (os três Es) planejadas e implementadas, e se os contribuintes ou cidadãos têm recebido em contrapartida o valor justo pelos tributos pagos. A auditoria operacional promove a transparência ao proporcionar aos poderes legislativo e executivo, aos contribuintes e a outras fontes de financiamento, assim como àqueles que são alvo das políticas de governo e à mídia, uma perspectiva sobre a gestão e os resultados de diferentes atividades governamentais. (Para mais orientações sobre os três Es, ver a seção Objetivo(s) de Auditoria).

CONCEITOS CENTRAIS DE AUDITORIA OPERACIONAL

INDEPENDÊNCIA E ÉTICA

Requisitos conforme a ISSAI 3000:

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. (ISSAI 3000/21)

Orientação

10. Ética significa os princípios morais de um indivíduo que incluem independência, integridade, objetividade, competência profissional e devido zelo, confidencialidade e comportamento profissional. Para ser independente e ser visto como tal, o auditor deve estar livre de situações que possam prejudicar sua objetividade. A independência abrange:
 - a. Independência de fato - permite que o auditor realize atividades sem ser afetado por influências que comprometam o julgamento profissional; agir com integridade e exercer objetividade e ceticismo profissionais.
 - b. Independência na aparência - é a 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.

11. A independência é importante no contexto de uma auditoria operacional devido às decisões-chave tomadas pelo auditor, tais como:
 - a. identificar e decidir sobre um tema de auditoria;
 - b. estabelecer os objetivos de auditoria;
 - c. identificar os critérios aplicáveis;
 - d. definir a abordagem metodológica para a auditoria;
 - e. avaliar a evidência de auditoria e formar conclusões;
 - f. discutir os critérios e achados de auditoria com a entidade auditada;
 - g. avaliar as posições das várias partes interessadas; e
 - h. redigir um relatório equilibrado e justo.

12. O auditor deve estar ciente de quaisquer questões ou situações que possam ameaçar a independência da EFS e/ou dos membros da equipe de auditoria.

Requisitos conforme a ISSAI 3000:

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.
(ISSAI 3000/23)

Orientação

13. Além de manter sua independência durante todo o processo de auditoria, o auditor precisa estabelecer uma boa e aberta comunicação com a parte responsável da auditoria quanto ao seu entendimento a respeito da independência do auditor. (Para mais orientações sobre este tema, ver as seções Usuários previstos e Comunicação).
14. As ameaças ao cumprimento dos requisitos aplicáveis à independência devem ser levadas em conta antes e durante a auditoria. As ameaças podem se enquadrar em uma ou mais das categorias a seguir:
 - a. Interesse próprio. Esta ameaça ocorre quando o auditor pode se beneficiar direta ou indiretamente de um interesse ou relacionamento com a parte responsável.
 - b. Defesa de interesse. Esta ameaça ocorre quando um auditor promove uma posição ou opinião a tal ponto que a neutralidade e/ou objetividade possam ser ou sejam percebidas como comprometidas.
 - c. Familiaridade. Esta ameaça ocorre quando, em virtude de uma relação próxima com a parte responsável, o auditor torna-se demasiado simpático aos seus interesses.
 - d. Intimidação. Esta ameaça ocorre quando o auditor pode ser dissuadido de agir objetivamente e de exercer o ceticismo profissional em decorrência de ameaças, reais ou aparentes, da parte responsável.
 - e. Autorrevisão. Esta ameaça ocorre quando qualquer produto ou julgamento de um trabalho anterior precisa ser avaliado para se chegar a conclusões no trabalho atual.
 - f. Participação na gestão. Esta ameaça ocorre quando a entidade auditada se torna indevidamente envolvida na auditoria, por exemplo, como um membro de equipe²
15. A natureza das ameaças e os mecanismos de controle aplicáveis necessários para eliminá-las, ou reduzi-las a um nível aceitável, irão variar dependendo das particularidades da auditoria.
16. Ao considerar a significância de alguma ameaça em particular, fatores qualitativos devem ser levados em conta. Uma questão pode ser considerada insignificante somente se for trivial e inconsequente.
17. Caso a ameaça não seja insignificante, os mecanismos de controle disponíveis devem ser identificados e, onde cabíveis, aplicados para eliminar ou reduzir a ameaça a um nível aceitável. No caso de um auditor não cumprir os requisitos de independência, a EFS deve considerar se é necessária uma ação disciplinar, incluindo até mesmo a cessação do contrato de trabalho.

2 Nota de tradução: é o caso, por exemplo, de membro de equipe que teve envolvimento recente na gestão da entidade auditada.

18. A aplicação de mecanismos de controle elimina ou reduz ameaças a um nível aceitável. Salvaguardas são necessárias quando as ameaças identificadas se situam num nível em que um observador sensato concluiria que provavelmente o cumprimento dos requisitos aplicáveis à ética ou à independência pode ser comprometido.
19. Exemplos de mecanismos de controle específicos de auditoria podem incluir:
 - a. envolver outra pessoa para revisar o trabalho realizado ou aconselhar, conforme necessário, sem comprometer a independência do auditor. Esta pessoa poderia ser alguém de fora da EFS ou alguém de dentro, que não esteja de qualquer forma associada à equipe de auditoria. É necessário que esta pessoa seja independente da parte responsável e não deve, em razão da revisão realizada ou da consultoria prestada, ser considerada parte da equipe de auditoria;
 - b. consultar uma terceira parte, tal como um comitê de diretores independentes, um órgão regulador profissional ou um colega de trabalho;
 - c. fazer rotação do pessoal para auditorias operacionais em entidades diferentes, após alguns anos, para combater a ameaça de familiaridade;
 - d. confirmar a independência de todos os indivíduos que trabalham numa auditoria, o que deve ser feito antes de começarem a trabalhar, considerando que ela deve ser mantida durante toda a auditoria; e
 - e. afastar uma pessoa da equipe quando interesses financeiros, relacionamentos ou atividades dessa pessoa criem uma ameaça à independência.

USUÁRIOS PREVISTOS E PARTES RESPONSÁVEIS

Requisito conforme a ISSAI 3000:

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. (ISSAI 3000/25)

Orientação

20. Os 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 e o público, todos podem ser usuários previstos. Uma parte responsável pode também ser um usuário previsto, mas raramente será o único. Em muitos casos o poder legislativo ou executivo será o usuário previsto primário de um relatório de auditoria. Entretanto, podem existir outros usuários previstos, tanto dentro como fora do poder executivo. Os cidadãos podem utilizar os

resultados para fazer escolhas mais bem informadas e, portanto, podem ser usuários previstos. Grupos de interesse, organizações envolvidas na implementação de políticas públicas, a comunidade acadêmica e, por último, mas não menos importante, a mídia, todos podem também ser usuários previstos em um contexto específico. É aconselhável identificar quem são os usuários previstos relevantes nos estágios iniciais da auditoria.

21. Um grupo especial de usuários previstos são os especialistas em um campo específico da auditoria. Os relatórios oficiais se beneficiam da sua colaboração. Por outro lado, os relatórios correm o risco de perder credibilidade quando os especialistas contestam as conclusões e recomendações.
22. As partes responsáveis são primariamente aqueles que deveriam adotar medidas a partir das conclusões e recomendações do relatório de auditoria. O papel da parte responsável pode ser compartilhado por uma variedade de indivíduos, cada um com responsabilidade por um aspecto diferente do objeto. A parte responsável pode incluir os responsáveis pelo objeto auditado, em um papel operacional e/ou de supervisão. Ao final da cadeia de *accountability* haverá sempre uma parte responsável (por exemplo, um ministro) que prestará contas ao poder legislativo das despesas e do desempenho de uma determinada área.
23. O auditor operacional muitas vezes tem considerável discricionariedade na seleção de objetos e na identificação de critérios, o que, por sua vez, tem influência sobre quem são as partes responsáveis relevantes e os usuários previstos. O auditor precisa considerar os papéis dos usuários previstos ao desenhar e conduzir a auditoria e, ao mesmo tempo, manter sua independência.

OBJETO

Requisito conforme a ISSAI 3000:

O auditor deve identificar o objeto da auditoria operacional. (ISSAI 3000/29)

Orientação

24. O objeto é relacionado à questão “o que é auditado”. O objeto da auditoria operacional não precisa estar limitado a programas específicos, entidades ou fundos, mas pode incluir atividades ou situações existentes (incluindo causas e consequências). Exemplos podem ser

a prestação de serviços pelas partes responsáveis ou os efeitos de políticas e regulamentos governamentais sobre a administração, as partes interessadas, as empresas, os cidadãos e a sociedade. O objeto é determinado pelo objetivo e delimitado nas questões de auditoria.

25. Em muitas EFS, o mandato de auditoria operacional não alcança a revisão das bases das políticas dos programas governamentais. Nesses casos, a auditoria operacional não questiona o mérito dos objetivos da política, mas pode sim envolver o exame das medidas tomadas para desenhar, implementar ou avaliar os resultados dessas políticas, e pode implicar o exame da adequação das informações que levaram às decisões sobre a política.
26. O objeto deve refletir o risco e a materialidade dentro da área de auditoria. Isso é importante para agregar valor e assegurar que a auditoria seja relevante. A identificação do objeto será muitas vezes feita com base numa análise de risco. Enquanto o objeto refere-se ao que é auditado, o escopo define os limites do objeto que o auditor irá avaliar e relatar.

CONFIANÇA E ASSEGURAÇÃO NA AUDITORIA OPERACIONAL

Requisito conforme a ISSAI 3000:

O auditor deve comunicar de forma transparente o nível de asseguarção dos resultados da auditoria do objeto em relação aos critérios. (ISSAI 3000/32)

Orientação

27. Todo trabalho de auditoria é um tipo de serviço de asseguarção, significando que o auditor fornece informações confiáveis e válidas a um usuário previsto (normalmente o poder legislativo ou executivo) sobre as atividades de uma parte responsável (tipicamente uma entidade do governo ou um órgão do poder executivo). Nesse contexto, “informações confiáveis e válidas” exigem que as conclusões sobre o objeto sejam logicamente vinculadas ao(s) objetivo(s) e critério(s) de auditoria e sejam sustentadas por evidência de auditoria suficiente e apropriada. Para isso, a(s) conclusão(ões) deve(m) estar claramente ligada(s) ao(s) objetivo(s) e aos critério(s) de auditoria, e redigida(s) de tal forma que possa(m) aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre a avaliação do objeto em relação aos critérios.
28. Assim, os relatórios de asseguarção são destinados a fornecer confiança aos usuários previstos que as conclusões de auditoria refletem fielmente o estado do objeto subjacente avaliado. Simplificando, os usuários previstos dos relatórios de asseguarção deveriam ter segurança razoável de que as conclusões são confiáveis e válidas.

29. Para isso, a(s) conclusão(ões) deve(m) estar claramente ligada(s) ao(s) objetivo(s) e critério(s) de auditoria e redigida(s) de tal forma que possa(m) aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre a avaliação do objeto subjacente em relação aos critérios.
30. Chegar a uma conclusão de auditoria é um exercício de inferência que envolve julgamento considerável. Por isso, é muito importante que todos os aspectos da(s) conclusão(ões) sejam sustentados por achados baseados em evidências relacionadas aos critérios de auditoria. Por outro lado, todos os achados devem também ser considerados ao se expressar a conclusão. A lógica é esta: “Dados os achados A, B, C e D comparados aos critérios de auditoria aplicáveis X, a conclusão natural é a seguinte”.
31. Em segundo lugar, para se chegar a uma conclusão, é muito importante que os achados sejam baseados em evidência suficiente e apropriada. Se, de alguma forma a evidência apresentar falhas, os achados e a conclusão também terão falhas.
32. Fornecer asseguração, nesse sentido, requer que as conclusões sejam baseadas em achados sólidos comparados aos critérios de auditoria, e que os achados sejam baseados em sólida evidência. No entanto, também é importante tornar essas ligações claras para os usuários previstos, por meio de descrições explícitas sobre como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos, de forma equilibrada e razoável, e porque as combinações de achados e critérios resultaram em uma determinada conclusão geral ou conjunto de conclusões (ISSAI 100/32). Se isso for feito corretamente, os usuários previstos poderão confiar na validade das conclusões. O auditor, então, terá fornecido asseguração.

Formas de fornecer asseguração

33. A asseguração pode ser comunicada de diferentes maneiras. Alguns exemplos de como isso pode ser feito incluem, mas não se limitam ao seguinte:
 - a. por meio de uma visão geral sobre os aspectos de economicidade, eficiência e efetividade, quando o objetivo de auditoria, o objeto, a evidência obtida e os achados alcançados permitam tal conclusão; ou
 - b. fornecendo informação específica sobre uma série de pontos, incluindo o objetivo de auditoria, as questões formuladas, a evidência obtida, os critérios de auditoria utilizados, os achados alcançados e as conclusões específicas.

34. Uma boa prática, dependendo das circunstâncias, é fazer uma escolha embasada sobre como a asseguarção é comunicada. Também é importante não confundir a alternativa “a)” com uma opinião formal de certificação, que comunica explicitamente o nível de asseguarção (ISSAI300/21). Uma opinião formal, comparável à opinião sobre demonstrações financeiras, não é possível em auditoria operacional. Desse modo, a forma como a asseguarção é comunicada encontra-se inserida sob o título “De outras formas” descrita na ISSAI100/32.

OBJETIVO(S) DE AUDITORIA

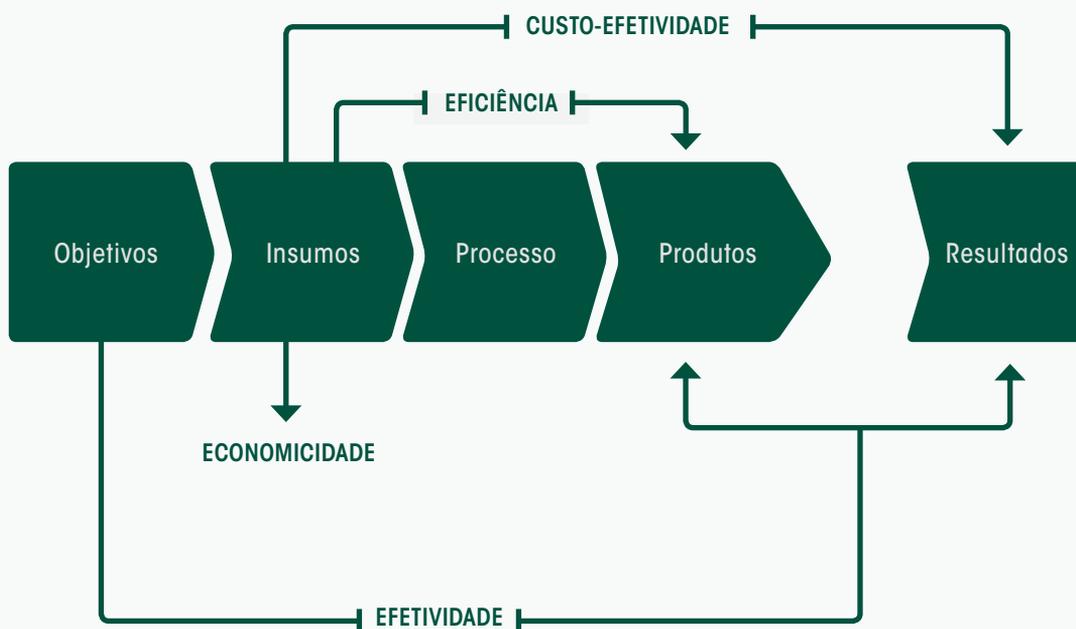
Requisito conforme a ISSAI 3000:

O auditor deve estabelecer uma definição clara do(s) objetivo(s), que se relacione com os princípios de economicidade, eficiência e/ou efetividade. (ISSAI 3000/35)

Orientação

35. O(s) objetivo(s) de auditoria declara(m) o propósito de auditoria e o que o auditor procura alcançar ao realizar a auditoria. O(s) objetivo(s) de auditoria deve(m) ser formulado(s) de uma maneira que torne possível concluir se foi/foram alcançado(s) ao término da auditoria.
36. Uma boa prática é estabelecer o(s) objetivo(s) de auditoria no início da fase de planejamento para facilitar a identificação das questões a serem auditadas e relatadas. O(s) objetivo(s) determina(m) o objeto, que é delimitado nas questões de auditoria, e fornece(m) a resposta para o motivo da realização da auditoria. O(s) objetivo(s) e o escopo da auditoria são inter-relacionados e devem ser considerados em conjunto. Mais informações sobre a definição de(s) objetivo(s) encontram-se na ISSAI 3200.
37. Na definição de auditoria operacional, os três Es - economicidade, efetividade e eficiência - têm um lugar central. A relação entre esses três princípios é mais explicada na Figura 1. Nesta figura, os insumos referem-se aos recursos financeiros, humanos e materiais utilizados nas intervenções do governo (empreendimentos, políticas, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações governamentais). Produtos referem-se aos produtos, bens de capital e serviços resultantes de uma intervenção governamental. Resultados referem-se aos efeitos prováveis ou alcançados dos produtos de uma intervenção. Esses efeitos podem ser de curto, médio ou até de longo prazo (os efeitos de longo prazo podem também ser chamados de “impactos”).

Figura 1



Economicidade

38. A auditoria de economicidade foca em como a entidade auditada tem conseguido minimizar os custos dos recursos (insumos), levando em consideração a qualidade adequada desses recursos. Este tipo de auditoria foca somente nos insumos. A questão principal é: “Os recursos utilizados estão sendo disponibilizados tempestivamente, em quantidade e qualidade adequadas, e com o melhor preço?” A qualidade é um conceito importante no que diz respeito aos insumos (tanto na economicidade como na eficiência).

Qualidade

Na definição dos três Es, a qualidade do produto constitui um fator importante. Se os custos dos produtos ou serviços diminuem ao mesmo tempo em que a qualidade também cai, pode-se questionar se a economicidade, eficiência e efetividade estão sendo alcançadas. Portanto, é importante avaliar se e como a qualidade é afetada quando se busca a economicidade, a eficiência e/ou a efetividade. Algumas vezes os critérios de qualidade são claramente definidos para produtos ou serviços específicos e podem ser utilizados para essas avaliações. Uma das outras formas possíveis para avaliar a qualidade de produtos ou serviços é pela mensuração da satisfação do cliente.

Eficiência

39. A auditoria de eficiência tem como foco investigar se os recursos têm sido utilizados de forma ótima ou satisfatória, ou se resultados iguais ou semelhantes em termos de quantidade, qualidade e prazo de entrega poderiam ser alcançados com menos recursos. A eficiência avalia a relação entre insumos e produtos. As principais questões são: “Estamos obtendo o máximo de produtos – em termos quantitativos e qualitativos - de nossos insumos?” ou “Poderiam ser obtidos os mesmos produtos com menos insumos?”.
40. Auditorias de eficiência podem ser direcionadas para a eficiência técnica (por exemplo, é possível simplificar os processos para melhorar o desempenho?), para a eficiência alocativa (por exemplo, pode-se melhorar a eficiência alocando recursos de outra forma, deslocando-os para instrumentos que contribuam para a obtenção de mais produtos?), ou para a eficiência de escala ou sinergia (por exemplo, o mesmo produto pode ser realizado com menos insumos, compartilhando meios ou processos, ou ainda com a fusão de organizações?).
41. A eficiência é um conceito relativo. Um processo, um instrumento ou programa é mais ou menos eficiente que um outro. Isso significa que em uma auditoria sobre eficiência, é preciso algum tipo de comparação. Alguns exemplos incluem: comparar atividades similares em entidades comparáveis, comparar um processo (em uma entidade) com o mesmo processo em um momento anterior, comparar um processo antes e depois da adequação de política ou procedimento, comparar a eficiência de uma organização com um conjunto de características reconhecidas de organizações eficientes. Auditorias orientadas para eficiência podem também examinar os processos, desde os insumos até o produto, para expor as deficiências nesses processos ou na sua implementação. Isso pode levar a um melhor entendimento sobre porque os processos são eficientes, mesmo sem mensurar a eficiência propriamente dita.

Efetividade

42. A efetividade diz respeito à extensão na qual os objetivos das políticas públicas têm sido alcançados, em termos de produtos gerados. Refere-se à relação entre metas ou objetivos de um lado, e os resultados de outro. Como mostra a Figura 1, a questão da efetividade consiste de duas partes: primeiro, em que medida os objetivos são cumpridos e, segundo, se isso pode ser atribuído aos produtos da política disponibilizados. Ambas as partes são discutidas abaixo.
43. A primeira questão é: “em que medida os objetivos de um programa ou política pública são alcançados?” Pode ser respondida por meio de uma auditoria orientada a resultados. Nessas auditorias, o foco principal é sobre os objetivos (eles são específicos e mensuráveis?) e sobre a comparação entre o produto real e/ou resultado e esses objetivos (ver também a abordagem orientada para resultados no parágrafo 51).
44. A mensuração e comparação de produtos ou resultados em face dos objetivos numa abordagem orientada a resultados pode dar uma indicação de efetividade, mas não estabelece uma relação causal entre o resultado e o programa que está sendo auditado. Também não fornece informações sobre as razões do desempenho. A segunda parte da questão sobre efetividade, no entanto, pode abordar a contribuição do programa para a consecução dos objetivos. Ao auditar a efetividade, deve-se tentar identificar a relação entre o alcance dos objetivos e a implementação do programa. A “teoria da mudança” constitui uma ferramenta útil para esse fim.

Teoria da mudança

Descreve como e porque uma iniciativa ou programa leva aos resultados esperados. É mais do que uma descrição esquemática de insumo, produtos e resultados esperados conectados por setas (Figura 1). A teoria descreve os pressupostos por trás das setas, indicando como os insumos levam aos produtos desejados e como estes levarão ao resultado esperado. Em outras palavras, como ocorrerá a mudança. Identificar a teoria por trás de um programa ou de uma política pública pode ser feito pela análise dos documentos-chave nos quais a política é descrita ou por meio de entrevista com os responsáveis pela política ou pelo programa. A teoria da mudança pode ajudar o auditor (e às vezes também os responsáveis) a obter uma descrição clara e um melhor entendimento dos pressupostos sobre as relações de causalidade entre o produto e o resultado esperado (objetivos) de uma política ou um programa.

45. A efetividade pode ser mensurada por vários métodos. Os métodos mais sofisticados comparam a situação abordada antes e depois da introdução da política ou programa e envolve a mensuração do comportamento de um grupo de controle, que não tenha sido submetido à

política ou programa (o contra factual). Isto pode ser feito por meio de teste aleatório ou como quase-experimento. Este tipo de método, entretanto, nem sempre é viável. Às vezes métodos mais qualitativos são mais adequados para se obter uma visão sobre as relações de causalidade entre a política ou o programa e os efeitos, especialmente para se encontrar respostas para questões tais como “o que funciona para quem e em que circunstâncias?” Ao apresentar conclusões sobre as relações causais entre políticas ou programas e os efeitos é importante ser transparente sobre os pontos fortes e as limitações dos métodos utilizados. Há muitos manuais (de avaliação) que oferecem orientações sobre a escolha de métodos adequados.

46. Outra abordagem que é muitas vezes utilizada em auditoria operacional consiste em não mensurar a efetividade propriamente dita, mas focar nas condições necessárias (ou que aparentemente são) para garantir a efetividade. Essas condições podem incluir boas práticas de gestão e procedimentos para assegurar a adequada e tempestiva prestação de serviços (ver produtos na figura 1, no parágrafo 37). Outras condições podem ser a extensão de alcance dos públicos-alvo ou o nível de desempenho. Esses tipos de auditoria muitas vezes têm as características de uma auditoria baseada em processo ou de uma avaliação de programa. Dados dos sistemas de gestão de desempenho podem ser bastante úteis para este tipo de auditoria; entretanto, avaliar a qualidade desses dados é de suma importância.
47. Uma auditoria muitas vezes priorizará apenas um dos três Es, uma vez que auditar a efetividade é um processo demorado e exige conhecimento especializado. No entanto, é aconselhável não examinar aspectos de economicidade, eficiência ou efetividade de atividades em total isolamento. Por exemplo, olhar para a economicidade sem considerar também, pelo menos sucintamente, o resultado de uma política pode levar a intervenções baratas, porém não efetivas. Inversamente, em uma auditoria de efetividade, o auditor pode também querer considerar os aspectos de economicidade e eficiência: os resultados de um órgão auditado, atividade, programa ou operação podem ter tido o resultado desejado, mas os recursos foram muito caros?
48. Uma auditoria não necessariamente precisa focar apenas os efeitos pretendidos de uma política. Efeitos não intencionais (positivos ou negativos) também podem ser relevantes para o auditor considerar. Efeitos não intencionais podem, por exemplo, ser revelados pelas entrevistas ao grupo-alvo de uma intervenção, pelos críticos do programa auditado ou por outras partes interessadas relevantes. A abordagem de efeitos não intencionais pode ser especialmente relevante se o auditado parecer ignorar esses efeitos ou se estes não estiverem incluídos na teoria da mudança, tal como descritos nos documentos-chave da política ou do programa auditado.

Custo-efetividade

49. A relação custo-efetividade combina ambos os elementos de eficiência e efetividade (ver figura 1) ao analisar a relação entre o resultado de um instrumento, projeto ou programa e os insumos, em termos de dinheiro e capital humano. O resultado deste tipo de análise pode ser expresso em uma proporção: custo por unidade de resultado ou produto por unidade de custo. Um exemplo é o custo de reduzir as emissões de CO₂, que pode ser descrito como X euros/kg de emissões de CO₂ evitadas ou o inverso X kg de CO₂ evitados/euro gasto.

Equidade em auditoria operacional

Algumas EFS identificam a equidade como um quarto E. A equidade baseia-se no princípio de que todos devem ter o direito de exercer seus direitos civis (por exemplo, liberdade de expressão, acesso à informação, liberdade de associação, direito ao voto, igualdade de gênero) e seus direitos políticos e sociais (por exemplo, saúde, educação, moradia e segurança). As políticas públicas de proteção e desenvolvimento social desempenham um papel-chave na promoção da equidade. As questões relativas à equidade também podem ser tratadas como um tema adicional em auditorias operacionais ou como um aspecto da efetividade, no qual ela é uma meta explícita da política ou um objetivo do programa. O exame da equidade pode envolver, por exemplo, igualdade de acesso a serviços, impactos distributivos, e impactos nas disparidades regionais.

ABORDAGEM DE AUDITORIA

Requisito conforme a ISSAI 3000:

O auditor deve escolher uma abordagem de auditoria orientada a resultados, problemas ou sistemas, ou uma combinação destas. (ISSAI 3000/40)

Orientação

50. A abordagem de auditoria determina a natureza do exame a ser realizado e constitui uma ligação importante entre o(s) objetivo(s) de auditoria, os critérios e o trabalho a ser feito para a coleta de evidências. A auditoria operacional geralmente adota uma das três abordagens a seguir ou uma combinação delas:
- uma abordagem orientada a resultados, que avalia se os objetivos de resultados ou de produtos foram atingidos como planejados ou se os programas e serviços estão funcionando como pretendido;

- b. uma abordagem orientada a problemas, que examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou desvios em relação aos critérios de auditoria;
- c. Uma abordagem orientada a sistemas, que examina o adequado funcionamento dos sistemas de gestão.

51. Uma abordagem orientada a resultados envolve principalmente questões como:

“Qual é o desempenho ou quais resultados têm sido atingidos e quais requisitos ou objetivos têm sido cumpridos?” Nesta abordagem, o auditor estuda o desempenho atual, os resultados e impactos e relaciona estes com os critérios baseados nas metas e/ou nos objetivos da política. Os achados serão, portanto, muitas vezes, na forma de desvios dos critérios. As recomendações, se apresentadas, geralmente têm como objetivo a eliminação de tais desvios. A perspectiva, nesse sentido, é basicamente normativa.

52. Uma abordagem orientada a problemas trata principalmente da verificação e análise de problemas e tem ponto de partida em um problema ou um desvio “conhecido” daquilo que deveria ou poderia ser. Os critérios de auditoria têm um papel menos significativo do que na abordagem orientada a resultados. Estes são utilizados principalmente para identificar o(s) problema(s), como um ponto de partida para a auditoria. A tarefa principal da auditoria é verificar a existência de problemas estabelecidos e analisar as suas causas a partir de diferentes perspectivas (problemas relacionados à economicidade, eficiência e efetividade de empreendimentos ou programas governamentais). A abordagem orientada a problemas trata de questões como: “Qual é o problema? Quais são as causas do problema? Até que ponto o governo pode resolver o problema? O governo tem algum programa para solucionar o problema?”

53. A perspectiva é analítica e instrumental; o objetivo é fornecer informações atualizadas sobre problemas estabelecidos e como lidar com eles. O auditor pode utilizar vários métodos e não é limitado em suas análises. A abordagem pode tanto aplicar a técnica de fornecer respostas para questões de auditoria ou focar em testes de hipóteses estabelecidas. Todas as possíveis causas relevantes são consideradas (apenas metas gerais devem ser consideradas). Assim, propostas para alterar leis, regulamentos e concepções estruturais de empreendimentos governamentais não são descartadas, se ficar demonstrado que a estrutura existente dá origem a problemas graves e verificados.

54. A abordagem orientada a sistemas não foca diretamente na política ou nas metas, mas no bom funcionamento dos sistemas de gestão, como condição para a eficiência e efetividade das políticas. Sistemas de gestão financeira, sistemas de avaliação, sistemas de controle ou sistemas de TIC são exemplos desses sistemas. Esse tipo de auditoria pode utilizar questões descritivas como:

- a. Qual é o objetivo do sistema?
- b. Quem são os atores responsáveis no sistema?
- c. Quais são as responsabilidades de cada ator?
- d. Quais regras, regulamentações e procedimentos são relevantes?
- e. Quais os fluxos de informação relevantes?

E podem ser complementadas por questões mais avaliativas tais como:

- a. Em que medida existe um plano consistente?
- b. Existe um bom sistema de monitoramento da qualidade?
- c. A comparação entre a informação do sistema de monitoramento e o plano leva a ajustes, se necessário?
- d. O planejamento, o monitoramento e os ajustes estão registrados de uma maneira sistemática para garantir *accountability* para um nível mais alto da administração?
- e. Os processos são avaliados periodicamente de forma apropriada?

CRITÉRIOS DE AUDITORIA

Requisito conforme a ISSAI 3000:

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. (ISSAI 3000 45)

O auditor deve, como parte do planejamento e/ou da condução da auditoria, discutir os critérios de auditoria com a entidade auditada. (ISSAI 3000/49)

Orientação

55. Critérios de auditoria representam padrões com base nos quais a evidência de auditoria é julgada. Na auditoria operacional, os critérios são padrões específicos de desempenho, razoáveis e atingíveis, com base nos quais a economicidade, a eficiência e a efetividade são avaliadas e mensuradas para determinar se o desempenho é insuficiente, atende ou excede as expectativas. Os critérios de auditoria destinam-se a dar direção à avaliação (ajudando o auditor a responder questões como: “Com que bases é possível avaliar o desempenho real?” “O que é requerido ou esperado? “Quais são os resultados a serem alcançados - e como?”).

56. Ao definir os critérios de auditoria, o auditor precisa levar em conta que os critérios devem ser relevantes, compreensíveis, completos, confiáveis e objetivos. Esses atributos podem ser descritos a como a seguir:
- a. Critérios de auditoria relevantes contribuem para conclusões que auxiliam a tomada de decisões pelos usuários previstos e respondem às questões de auditoria (ISSAI 1003).
 - b. Critérios de auditoria compreensíveis são claramente especificados, contribuem para conclusões claras e são compreensíveis para os usuários previstos. Não estão sujeitos a grandes variações na interpretação.
 - c. Critérios de auditoria completos são suficientes para o propósito da auditoria e não omitem fatores relevantes. São significativos e tornam possível fornecer aos usuários previstos uma visão prática para as suas necessidades de informação e tomada de decisões.
 - d. Critérios de auditoria confiáveis resultam em conclusões razoavelmente consistentes quando usados por outro auditor nas mesmas circunstâncias.
 - e. Critérios de auditoria objetivos são livres de qualquer viés por parte do auditor ou da entidade auditada.
57. 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 ou objetivos. Diversas fontes, além da legislação, podem ser utilizadas para identificar critérios de auditoria, incluindo as regulamentações, normas, princípios sólidos e melhores práticas, referenciais de mensuração de desempenho e políticas e procedimentos organizacionais.
58. Os critérios podem desempenhar uma série de papéis importantes para auxiliar a realização de uma auditoria operacional, incluindo:
- a. proporcionar uma base sobre a qual os procedimentos para coleta de evidência de auditoria podem ser desenvolvidos;
 - b. fornecer a base para avaliar as evidências, desenvolver os achados e chegar a conclusões sobre os objetivos de auditoria;
 - c. ajudar a dar forma e estrutura às observações;
 - d. formar uma base comum para a comunicação dentro da equipe e com a administração da EFS sobre a natureza da auditoria; e
 - e. formar uma base para a comunicação com a administração da entidade auditada.

59. Na auditoria operacional, os conceitos gerais de economicidade, eficiência e efetividade precisam ser interpretados em relação ao objeto, e os critérios resultantes geralmente variam de uma auditoria para outra. No entanto, os critérios estabelecidos podem também ser úteis para outras auditorias da mesma entidade ou para auditorias de entidades com um escopo semelhante.
60. Os critérios de auditoria são estabelecidos pelo auditor. Contudo, eles devem ser discutidos com a entidade auditada (e possivelmente com outras partes interessadas) durante a fase de planejamento ou, no mais tardar, na fase da execução. Discutir os critérios de auditoria com a entidade auditada serve para assegurar que haja uma compreensão comum e compartilhada de quais critérios serão usados como referências na avaliação da entidade auditada. Por isso, é importante definir claramente os critérios em relação aos quais a entidade será avaliada.

RISCO DE AUDITORIA

Requisito conforme a ISSAI 3000:

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. (ISSAI 3000/52)

Orientação

61. Risco de auditoria é a possibilidade de que os achados, as conclusões e as recomendações do auditor possam ser impróprios ou incompletos, por causa de fatores como a insuficiência ou impropriedade da evidência, processo de auditoria inadequado, omissões intencionais ou informações enganosas devido a erro de interpretação ou fraude.
62. Lidar com o risco de auditoria é parte de todo o processo e da metodologia de auditoria operacional. Para gerenciar o risco de auditoria, o auditor precisa:
 - a. Identificar os riscos
 - b. Avaliar os riscos
 - c. Desenvolver e implementar estratégias para prevenir e mitigar os riscos
 - d. Monitorar o risco de auditoria e as estratégias de mitigação durante toda a auditoria e fazer ajustes conforme necessários às mudanças de circunstâncias (isto é, aplicar uma abordagem de gerenciamento de riscos ao controlar o risco de auditoria).

COMUNICAÇÃO

Requisito conforme a ISSAI 3000:

O auditor deve manter uma comunicação efetiva e adequada dos aspectos-chave da auditoria com a entidade auditada e as partes interessadas relevantes durante todo o processo de auditoria. (ISSAI 3000/55)

O auditor deve ter o cuidado de assegurar que a comunicação com as partes interessadas não comprometa a independência e a imparcialidade da EFS. (ISSAI 3000/59)

A EFS deve comunicar claramente as normas que foram seguidas na realização da auditoria operacional. (ISSAI 3000/61)

Orientação

63. O desenvolvimento de boas e adequadas relações externas é muitas vezes um fator-chave para que as auditorias dos programas de governo sejam efetivas e eficientes. O progresso e o resultado da auditoria serão reforçados se a equipe obtiver bons contatos e promover a confiança, mantendo uma abordagem totalmente profissional durante o curso da auditoria. É preciso ter em mente que é a EFS que busca acesso às fontes, dados e argumentos em uma auditoria. Sem uma boa comunicação pode ficar difícil criar uma atmosfera que atenda a essa finalidade.

Entidade auditada

64. O processo de comunicação entre o auditor e a entidade auditada começa na fase de planejamento e continua ao longo de todo o processo de auditoria, por meio de um processo de interação construtivo, à medida em que os diferentes achados, argumentos e perspectivas são avaliados.
65. O auditor precisa informar à entidade auditada sobre o objeto, o(s) objetivo(s), os critérios de auditoria, as questões de auditoria, o período coberto e de tempo previsto para a auditoria, os empreendimentos, as organizações e/ou os programas a serem incluídos na auditoria, assim que possível, após a decisão de iniciar uma auditoria.
66. A comunicação desses aspectos-chave, antes do início dos trabalhos, fornece uma imagem clara do que se trata a auditoria e por que está sendo realizada, qual pode ser o resultado e como a auditoria afetará a entidade auditada (por exemplo, prazo, documentação, recursos). Além disso cria-se uma base para o intercâmbio de pontos de vista, evitando mal-entendidos

e facilitando o processo. Isso não significa que a entidade auditada dita as condições ou de alguma forma controla o processo de auditoria, mas sim envolve o estabelecimento de um processo construtivo de interação. Em regra, o apoio de pessoas da entidade auditada é essencial para que uma auditoria seja efetiva. Um diálogo ativo com a entidade auditada, os especialistas e outros durante a auditoria torna mais fácil, por exemplo, a verificação contínua do entendimento do auditor e dos achados preliminares de auditoria.

67. Os tópicos a seguir podem servir como exemplos para discussões adicionais entre o auditor e a entidade auditada:
- a. o escopo, os critérios, a metodologia e os procedimentos de auditoria previstos;
 - b. as funções e pessoas importantes para a coleta de dados e com quem a EFS pode estabelecer ligação, os tipos e quantidades de documentos previstos que seriam ou poderiam ser solicitados pela EFS;
 - c. como manter a administração da entidade auditada informada sobre o progresso da auditoria e os achados surgidos;
 - d. a capacidade de conduzir a auditoria conforme planejado (por exemplo, recursos, cronograma, escopo).
68. Quando achados relevantes são constatados durante uma auditoria, a EFS precisa considerar a comunicação destes aos responsáveis pela governança corporativa de maneira tempestiva.
69. Finalmente, é preciso lembrar a importância do *feedback* da entidade auditada sobre quão bem funcionou o processo de comunicação durante a auditoria e se há margem para melhorias. Também é importante acompanhar se a entidade auditada considerou o relatório justo, equilibrado e útil.

Outras partes interessadas

70. Boas relações externas são importantes não apenas na perspectiva de curto prazo de ter acesso à informação e obter um bom entendimento do objeto; é igualmente importante na perspectiva de longo prazo para que a EFS ganhe confiança, respeito e credibilidade das partes interessadas.
71. Alguns grupos-chave de partes interessadas englobam:
- a. O poder legislativo
 - b. O poder executivo (outros que não a entidade auditada)
 - c. Os cidadãos
 - d. A mídia
 - e. A comunidade acadêmica
 - f. As organizações não governamentais

72. Durante a comunicação com as partes interessadas, o auditor precisa ser e deve ser visto como sendo livre de influências que possam comprometer a objetividade da EFS ou a sua própria. Do mesmo modo, o auditor deve ser independente. Mais informações sobre independência podem ser encontradas na seção sobre “Independência e ética”.
73. Mais informações a respeito do processo de comunicação podem ser encontradas na ISSAI 3200.

HABILIDADES

Requisito conforme a ISSAI 3000:

A EFS deve assegurar que a equipe de auditoria possua, coletivamente, a competência profissional necessária para realizar a auditoria. (ISSAI 3000/63)

Orientação

74. A auditoria operacional é uma atividade investigativa complexa, baseada no conhecimento, com valores profissionais ocupando uma posição central. Esses valores incluem a importância de ser dada ao auditor a oportunidade de desenvolver habilidades e atingir resultados de boa qualidade em auditorias. Isso inclui criar um ambiente que seja estimulante e que promova melhorias de qualidade.
75. Para se tornar um auditor operacional, um líder de equipe ou um gerente de auditoria operacional, é necessária uma ampla gama de habilidades e disciplinas que incluem:
- desenho de pesquisa,
 - ciências sociais,
 - métodos de investigação/avaliação científica e a experiência necessária para aplicar tal conhecimento,
 - bom conhecimento de gestão organizacional,
 - conhecimento de organizações, programas e funções governamentais,
 - qualidades pessoais incluindo integridade, criatividade, julgamento, habilidades de análise, trabalho em equipe,
 - capacidade de comunicação clara e efetiva, tanto oral como escrita, e
 - habilidades especiais dependendo da natureza de uma auditoria específica (por exemplo, estatística, tecnologia da informação (TI), engenharia ou conhecimento específico sobre o objeto em questão.

76. O conhecimento específico das diferentes áreas funcionais a serem auditadas pode também ser essencial; entretanto habilidades avançadas em contabilidade e auditoria financeira geralmente não são necessárias em auditoria operacional. É importante assegurar que a competência seja construída passo a passo e estimular o compartilhamento de conhecimento e a aprendizagem na organização. Aprendizado e treinamento em serviço podem ajudar o auditor a desenvolver o conhecimento e as habilidades profissionais necessários à auditoria operacional.
77. As EFS muitas vezes organizam suas auditorias operacionais separadamente das auditorias financeiras e de conformidade, com o pessoal selecionado para auditoria operacional tendo formação e habilidades diferentes daqueles selecionados para as outras modalidades de auditoria. Para satisfazer os requisitos de qualidade, é considerada boa prática que a EFS tenha um programa de treinamento e de desenvolvimento para assegurar que o seu pessoal mantenha a proficiência profissional por meio de educação continuada e treinamento. Um fator-chave no processo de desenvolvimento é o aprendizado por meio de trabalho prático de auditoria.
78. Educação continuada e treinamento podem incluir tópicos como desenvolvimentos recentes na metodologia de auditoria operacional, desenho de pesquisa, gestão ou supervisão, métodos de investigação qualitativa, análise de estudos de caso, amostragem estatística, técnicas de coleta de dados quantitativos, desenho de avaliação, análise de dados e escrita baseada no leitor, entre outros. Também podem incluir temas relacionados ao campo de trabalho do auditor, como administração pública, políticas públicas e estrutura, política de administração governamental, economia, ciências sociais ou tecnologia da informação. É uma boa prática exigir que os auditores mantenham suas habilidades pela obtenção de um certo número de horas de educação profissional continuada a cada ano ou dentro de um período de 2 anos.
79. Como a auditoria operacional é um trabalho de equipe, não é boa prática um auditor concluí-la isoladamente, uma vez que as questões envolvidas são complexas. Entretanto, nem todos os membros precisam possuir todas as habilidades mencionadas acima. Além disso, talvez nem sempre seja possível para a EFS recrutar pessoas que preencham todos os requisitos. As habilidades necessárias podem, portanto, ser desenvolvidas, uma vez que uma pessoa esteja em serviço, desde que os candidatos à indicação tenham demonstrado claramente mentalidade e aptidão potenciais para o tipo de trabalho que a auditoria operacional requer.
80. O auditor precisa possuir proficiência profissional adequada para desempenhar suas tarefas. As EFS devem recrutar pessoal com qualificações adequadas, adotar políticas e procedimentos para desenvolver e treinar seus profissionais para desempenhar suas tarefas efetivamente, preparar orientações escritas relativas à condução de auditorias, apoiar as habilidades e experiências disponíveis na EFS e revisar os procedimentos internos.

Utilização de especialistas externos

81. Especialistas são muitas vezes utilizados em auditoria operacional para complementar o conjunto de habilidades da equipe de auditoria e para melhorar a qualidade do trabalho. Um especialista, caso seja preciso, é uma pessoa ou empresa com habilidades especiais, conhecimento e experiência em uma área específica que não seja auditoria. Antes de utilizar especialistas, o auditor deve assegurar que o especialista tenha a competência necessária exigida para os propósitos da auditoria e que esteja informado sobre as condições e exigências éticas necessárias. Ademais, o especialista deve ser bem informado sobre as regras de confidencialidade. Quaisquer especialistas externos envolvidos na auditoria também devem ser independentes de situações e relações que possam comprometer a sua objetividade. Embora o auditor operacional possa utilizar o trabalho de um especialista como evidência, ele continua a ter a responsabilidade total pelas conclusões do relatório de auditoria.

SUPERVISÃO

Requisito conforme a ISSAI 3000:

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. (ISSAI 3000/66)

Orientação

82. A supervisão é essencial para assegurar que os objetivos de auditoria sejam alcançados e a qualidade do trabalho seja mantida. A supervisão e o controle adequados são, portanto, necessários em todos os casos, independentemente da competência individual do auditor. A supervisão de auditoria envolve o fornecimento de orientações e diretrizes suficientes para que a equipe designada para a auditoria aborde os objetivos e siga a metodologia aplicável; mantendo-se informada sobre os problemas significativos encontrados e revisando o trabalho realizado. Mais especificamente, a supervisão inclui:
- assegurar que todos os membros da equipe compreendam completamente os objetivos de auditoria;
 - assegurar que os procedimentos de auditoria sejam adequados e executados apropriadamente;
 - assegurar que a evidência de auditoria seja relevante, confiável, suficiente e documentada;
 - assegurar que as normas internacionais e nacionais sejam seguidas;
 - acompanhar o desenvolvimento do trabalho para assegurar que orçamentos, prazos e cronogramas sejam cumpridos;

- f. considerar as competências e capacidades individuais dos membros da equipe de trabalho, se eles têm tempo suficiente para realizar o trabalho, se compreendem as instruções e se o trabalho está sendo realizado de acordo com a abordagem planejada;
 - g. tratar das questões significativas que surgirem durante o trabalho, considerando a sua significância, modificando adequadamente a abordagem planejada;
 - h. apoiar o auditor, se e quando necessário, para que ele possa superar os desafios da auditoria;
 - i. fornecer apoio prático na solução de problemas que surgirem;
 - j. identificar questões para consulta aos, ou consideração dos, membros mais experientes da equipe durante o trabalho;
 - k. revisar o trabalho de auditoria.
83. A natureza e extensão da supervisão do pessoal, a revisão do trabalho de auditoria e da sua evidência, variam em função de uma série de fatores como o tamanho da organização de auditoria, a relevância e complexidade do trabalho e a experiência da equipe.
84. Todo o trabalho de auditoria precisa ser revisado por um membro experiente da equipe à medida em que se desenvolve e particularmente antes que os relatórios sejam finalizados. A revisão agrega mais do que apenas uma etapa de julgamento e experiência ao trabalho de auditoria, ela precisa assegurar que:
- a. o trabalho de auditoria tenha sido desempenhado conforme o plano de auditoria;
 - b. a natureza, época e extensão dos procedimentos realizados sejam consistentes com os programas de auditoria;
 - c. os resultados dos procedimentos e as evidências de auditoria obtidas estejam claramente refletidos na documentação de auditoria e as conclusões extraídas sejam consistentes com os resultados do trabalho realizado;
 - d. as consultas, quando apropriadas, tenham sido realizadas e as sugestões resultantes, tenham sido documentadas e implementadas;
 - e. a evidência de auditoria obtida seja suficiente e apropriada para sustentar os achados, as conclusões e recomendações do relatório.

JULGAMENTO E CÉTICISMO PROFISSIONAIS

Requisito conforme a ISSAI 3000:

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. (ISSAI 3000/68)

Orientação

85. Julgamento profissional refere-se à aplicação de treinamento, conhecimento e experiência relevantes na tomada de decisões informadas sobre os cursos de ação que são apropriados às circunstâncias do trabalho de auditoria. Em auditoria operacional, a equipe de auditoria reúne uma grande quantidade de informações específicas e exerce um alto grau de julgamento profissional e discrição em relação a questões relevantes.
86. Além do pessoal diretamente envolvido na auditoria, o julgamento profissional pode envolver colaboração com outras partes interessadas, especialistas externos e a administração da organização de auditoria.
87. O julgamento profissional é essencial para a adequada condução de uma auditoria. A seguir alguns exemplos de como o julgamento profissional é exigido no contexto das auditorias operacionais:
- a. identificando e avaliando quaisquer ameaças à independência, incluindo as relacionadas à independência percebida;
 - b. decidindo o que auditar;
 - c. determinando o nível de entendimento requerido do objeto de auditoria e das circunstâncias relacionadas;
 - d. determinando o(s) objetivo(s), as questões e o escopo de auditoria;
 - e. determinando os critérios;
 - f. determinando a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria;
 - g. determinando os procedimentos de revisão e consulta exigidos para a auditoria e como as sugestões serão tratadas;
 - h. determinando quais achados são relevantes o suficiente para serem relatados;
 - i. avaliando se foram obtidas evidências de auditoria suficientes e apropriadas e se algo mais precisa ser feito para responder às questões de auditoria e alcançar conclusões em face do(s) objetivo(s);
 - j. extrair conclusões baseadas nas evidências de auditoria obtidas comparadas aos critérios e objetivo(s) de auditoria; e
 - k. determinando as recomendações a serem feitas.
88. Ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional da entidade auditada e uma atitude de alerta e questionadora quando se avalia a suficiência e adequação da evidência obtida ao longo da auditoria. É essencial que o auditor exerça o ceticismo profissional e adote uma abordagem crítica, faça avaliações racionais, ignorando suas preferências pessoais e a de terceiros. A seguir alguns exemplos de como o ceticismo profissional é especialmente importante no contexto de uma auditoria operacional:

- a. considerando a integridade da administração;
 - b. questionando as respostas às indagações e outras informações obtidas da administração e dos responsáveis pela governança;
 - c. revisando a avaliação de risco em função do resultado de informações identificadas como materialmente ou significativamente inconsistentes;
 - d. planejando procedimentos suficientes para avaliar a confiabilidade de dados a serem usados durante a auditoria; e
 - e. mantendo-se alerta para auditar evidências de auditoria que contradizem outras evidências obtidas.
89. O ceticismo profissional é muitas vezes demonstrado nas várias discussões realizadas com a equipe de auditoria, a administração e os responsáveis pela governança. Exemplos de como o ceticismo profissional pode ser aplicado e avaliado em cada estágio da auditoria incluem, mas não estão limitados a:
- a. O auditor avaliando a lógica do argumento de auditoria, as perspectivas alternativas e os pontos de vista apresentados, e alterando, quando necessário, o seu entendimento durante o curso da auditoria, em vez de simplesmente confiar nas evidências que sustentam a conclusão final.
 - b. O auditor desafiando os pontos de vistas e suposições da administração, e não simplesmente aceitando-os.
 - c. O auditor avaliando a confiabilidade da fonte dos documentos.
90. O auditor precisa ser receptivo aos pontos de vista e argumentos e considerar as questões sob diferentes perspectivas, a fim de evitar erros de julgamento ou de viés cognitivo. Portanto, é importante que o auditor exerça o ceticismo profissional e adote uma abordagem crítica, faça avaliações racionais e ignore preferências pessoais e de terceiros.

Requisito conforme a ISSAI 3000:

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. (ISSAI 3000/73)

Orientação

91. A fraude é definida como um ato intencional de um ou mais indivíduos dentre funcionários, administradores, responsáveis pela governança ou terceiros, envolvendo o uso de falsidade para a obtenção de vantagem injusta ou ilegal como:

- a. quebra de confiança,
- b. prática de conluio para concessão de vantagens e contribuições indevidas,
- c. prática de conluio em licitações ou concessões de contratos,
- d. falsificação,
- e. atos desonestos,
- f. falsa representação,
- g. ocultação fraudulenta,
- h. atos ilegais,
- i. distorções intencionais,
- j. irregularidades,
- k. propinas
- l. comissões secretas, e
- m. furto.

92. Diferentemente do erro, a fraude é intencional e muitas vezes envolve a dissimulação deliberada dos fatos, podendo envolver um ou mais membros da entidade auditada ou terceiros. A responsabilidade primária pela prevenção e detecção de fraude é tanto dos responsáveis pela governança da entidade auditada como da sua administração. A responsabilidade do auditor é identificar e avaliar o risco de fraude onde esse risco for significativo. O auditor também precisa determinar os procedimentos de auditoria em resposta a esses riscos.
93. O auditor deve manter o ceticismo profissional durante a fase de planejamento e durante toda a auditoria porque, habitualmente, a administração e os funcionários envolvidos na fraude tomarão medidas para ocultá-la do auditor e de outros dentro e fora da entidade auditada. Na condução de auditorias, o auditor precisa manter-se consciente da possibilidade de fraude relacionada ao objeto (por exemplo, contratações ou vantagens e contribuições). Se o auditor suspeitar ou encontrar fraude, ele deverá levar a questão ao conhecimento do supervisor e às autoridades competentes para adoção das medidas adicionais cabíveis.

Requisito conforme a ISSAI 3000:

O auditor deve manter um alto padrão de comportamento profissional. (ISSAI 3000/75)

Orientação

94. As elevadas expectativas para a profissão de auditoria incluem o cumprimento de todas as obrigações legais, regulamentares e profissionais relevantes e a rejeição de qualquer

conduta que possa descreditar o trabalho do auditor, incluindo ações que fariam com que uma terceira parte com conhecimento de informações relevantes chegasse à conclusão de que o trabalho do auditor foi profissionalmente deficiente. Espera-se que o auditor adote uma abordagem de auditoria sistemática e devido zelo em todas as fases do processo de auditoria. Devido zelo geralmente refere-se ao cuidado que uma pessoa prudente teria ao executar um dado trabalho. Isso inclui cuidados adequados no planejamento de auditoria, na coleta e avaliação das evidências e no relato dos achados, conclusões e recomendações. A equipe de auditoria e a EFS devem exercer devido zelo e se preocupar com o cumprimento das normas de auditoria.

95. O poder legislativo e os cidadãos esperam que a EFS e os seus auditores mantenham um alto nível de competência. Isso ressalta a necessidade de se manter as habilidades e a competência profissional individuais e de manter-se atualizado e em conformidade com o desenvolvimento das normas profissionais e a legislação pertinente. A expectativa de atuar com devido zelo requer que o auditor aja com diligência e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis ao realizar auditorias operacionais. A diligência engloba a responsabilidade de agir com cuidado em relação a um trabalho.
96. Um alto padrão de comportamento profissional precisa ser mantido durante todo o processo de auditoria, desde a seleção de temas e o planejamento da auditoria, até a elaboração do relatório. É importante que o auditor trabalhe de forma sistemática, com devido zelo e objetividade. Uma boa prática é a utilização de programas de auditoria, que são planos de trabalho detalhados para orientar a execução do trabalho.

Requisito conforme a ISSAI 3000:

O auditor deve estar disposto a inovar durante todo o processo de auditoria. (ISSAI 3000/77)

Orientação

97. 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 a maior oportunidade de inovar enquanto ainda estiver no processo de determinar as melhores abordagens e técnicas aplicáveis à auditoria.

98. Em auditoria, como nas áreas de avaliação e ciências sociais, as metodologias evoluem e se desenvolvem e novas técnicas e tecnologias para a coleta de evidências e análises podem ser estabelecidas para aprimorar a qualidade da auditoria e do relatório. À medida em que as EFS adotam novas técnicas e tecnologias em função disso, o auditor deve ser perceptivo e disposto a experimentar as novas técnicas e metodologias. Ferramentas como *data analytics* e mineração de dados podem ser usadas, por exemplo, para identificar tendências, padrões e conhecimento a partir de grandes quantidades de dados. O uso avançado de *data analytics* pode levar a avaliações de risco mais focadas, a execução mais eficiente da auditoria e a relatórios mais efetivos. Outros exemplos de inovação abrangem o uso mais amplo de papéis de trabalho eletrônicos e sistemas de gestão de conhecimento para o compartilhamento de informações, que poderiam ser úteis para mais de uma equipe de auditoria, e a utilização de drones para fins fotográficos (por exemplo, nas auditorias operacionais sobre agricultura).
99. A EFS precisa promover uma cultura inovadora, e os auditores precisam aprender uns com os outros e abrir suas mentes para fazer as coisas de forma diferente. Em outras palavras, a EFS poderia:
- estimular formas inovadoras, de baixo custo, sustentáveis, e baseados na internet para a troca de opiniões, documentos e experiências.
 - encorajar auditorias colaborativas de temas relevantes e estimular a experimentação com novas abordagens, técnicas e relatórios;
 - liderar pelo exemplo em sua governança e modus operandi;
 - buscar avaliação independente de sua própria governança e modus operandi;
 - facilitar atividades para desenvolver a capacidade de “transmitir a mensagem” de modo efetivo; e
 - manter-se informada sobre novas metodologias de avaliação.

CONTROLE DE QUALIDADE

Requisito conforme a ISSAI 3000:

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 propósito de agregar tanto valor possível quanto seja possível. (ISSAI 3000/83)

Orientação

CONTROLE DE QUALIDADE (DURANTE A CONDUÇÃO DA AUDITORIA)

100. Um sistema de controle de qualidade inclui políticas e procedimentos destinados a fornecer à EFS asseguração razoável de que esta e o seu pessoal estão em conformidade com as normas profissionais e com os requisitos legais e regulatórios aplicáveis. O objetivo é assegurar que as auditorias sejam conduzidas em um nível consistentemente elevado. Os procedimentos de controle de qualidade abrangem questões como direção, supervisão e revisão do processo de auditoria e a necessidade de consulta para se chegar a decisões sobre questões difíceis ou controversas.
101. O sistema de controle de qualidade (CQ) precisa ser concebido de modo que seja adequado para o mandato e às circunstâncias da EFS e capaz de responder aos seus riscos à qualidade. Para que o sistema de controle de qualidade seja efetivo, é preciso que faça parte da estratégia, da cultura, das políticas e dos procedimentos da EFS. Desta forma, a qualidade é incorporada ao processo de condução da auditoria e da elaboração do relatório, em vez de ser um processo adicional após o relatório ser produzido (ver avaliação de qualidade abaixo). A manutenção de um sistema de controle de qualidade exige monitoramento permanente e compromisso com a melhoria contínua.
102. Procedimentos de CQ devem ser parte integrante da realização de cada auditoria operacional para minimizar os riscos de erro e orientar consistentemente a sua condução. Esses procedimentos precisam ser documentados e incluir, por exemplo, as várias etapas do processo de auditoria e as verificações a serem realizadas (tais como a revisão da administração, a revisão pelos pares do trabalho preliminar e a revisão editorial dos relatórios finais). Pode ser útil que a EFS primeiro defina claramente as características do que constitui um relatório de auditoria de alta qualidade.
103. Um aspecto fundamental de qualquer auditoria operacional é a consulta formal e informal que ocorre dentro das equipes de auditoria, entre as equipes de auditoria e os especialistas internos e externos. A consulta durante o curso de um trabalho de asseguração é importante, pois ajuda a promover a qualidade e melhora a aplicação do julgamento profissional, bem como a reduzir o risco de erro. A consulta é um aspecto vantajoso para se chegar a conclusões sólidas, para garantir que o relatório seja adequado, justo e equilibrado e que agregue valor. É boa prática documentar as principais consultas que ocorrem, a natureza das sugestões recebidas, e a como a equipe de auditoria as utilizou.
104. Um componente fundamental do CQ é o revisor de controle de qualidade do trabalho (RCQT). O RCQT é um indivíduo independente da equipe de auditoria, que conduz uma avaliação

objetiva de questões significativas, incluindo riscos identificados e julgamentos significativos feitos e as conclusões tiradas pela equipe de auditoria na formulação do relatório de auditoria. É uma boa prática nomear um RCQT para auditorias de alto risco, conforme definido pela EFS.

105. É difícil para uma EFS desenvolver procedimentos de controle de qualidade eficazes em uma base individual, que possam garantir relatórios de auditoria de alta qualidade em toda a organização. Por conseguinte, é importante desenvolver esses procedimentos em nível institucional. É igualmente importante para o auditor ser – e permanecer – competente e motivado, bem como receptivo ao *feedback* do controle de qualidade. Procedimentos de controle precisam, portanto, ser complementados por apoio, tais como treinamento em serviço e orientações para a equipe de auditoria.
106. Ver a ISSAI 40 para orientações adicionais sobre controle de qualidade.

AValiação de Qualidade (APÓS A CONCLUSÃO DA AUDITORIA)

107. Um processo de avaliação de qualidade (AQ) permite que as auditorias sejam avaliadas independentemente após a sua finalização, numa base consistente mediante critérios específicos. O principal objetivo de um processo de AQ é monitorar o sistema de controle de qualidade da EFS conforme projetado e avaliar se os controles apropriados estão presentes e funcionando adequadamente. A realização de um processo de CQ, como descrito acima, seria o primeiro passo a ser revisado pelo processo de AQ, e a EFS pode desenvolver seus próprios critérios, com base em suas circunstâncias específicas, com exemplos de questões baseadas em critérios, incluindo:
- a. Em que medida o relatório descreve claramente o contexto em que a área examinada é conduzida?
 - b. Em que medida o relatório está bem-estruturado e redigido? O relatório inclui um sumário executivo eficaz?
 - c. Em que medida a lógica do escopo está claramente estabelecida?
 - d. A metodologia de auditoria está claramente estabelecida?
 - e. Em que medida os achados, conclusões e recomendações do relatório são equilibrados, lógicos, consistentes e sustentados pela evidência citada?
 - f. Em que medida a auditoria teve êxito nas conclusões em face dos objetivos e forneceu informações úteis para contribuir na melhoria dos serviços públicos?
 - g. Em que medida existe documentação suficiente quanto às competências das equipes, aos procedimentos de auditoria realizados, às evidências para sustentar os achados, às consultas realizadas e ao tratamento dos comentários recebidos, e à supervisão?

108. Aqueles que executam a AQ independente podem ser membros experientes da unidade de auditoria operacional (sem qualquer envolvimento na condução da auditoria) ou externos. Uma revisão por pares, realizada por membros de outras EFS nacionais, também podem ser considerados para essa finalidade. O benefício de uma revisão por pares é que os membros entendem claramente o papel e as responsabilidades da EFS, ao mesmo tempo em que têm a distância da EFS para permitir que sua avaliação seja independente. O uso de uma AQ externa oferece oportunidade para a EFS demonstrar sua *accountability* perante às partes interessadas, entendendo que a principal razão para a AQ é aperfeiçoar as auditorias, o seu processo e o sistema de controle de qualidade. A EFS pode utilizar os resultados das avaliações de AQ na divulgação de bons exemplos de relatórios de auditoria operacional dentro da EFS para benefício de todos os auditores. Onde se considerar que os relatórios de auditoria operacional necessitam reforço, os membros experientes da equipe devem acessar o sistema de CQ para identificar quais controles podem ser reforçados para produzir relatórios de auditoria operacional que atendam as normas da EFS, e trabalhar com as equipes de auditoria para identificar lições aprendidas e possibilidades para treinamento, mentoria e orientação em áreas específicas.

MATERIALIDADE

Requisito conforme a ISSAI 3000:

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 propósito de agregar tanto valor possível quanto seja possível. (ISSAI 3000/83)

Orientação

109. Materialidade é à importância relativa de um assunto, no contexto em que está sendo considerado, e que pode alterar ou influenciar as decisões dos usuários dos relatórios, como os poderes legislativo ou executivo. A materialidade pode ser considerada no contexto de fatores quantitativos e qualitativos, tais como a magnitude relativa, a natureza e o efeito sobre o objeto e os interesses expressos pelos usuários previstos ou beneficiários. Além do valor monetário, a materialidade inclui questões de importância social e política, conformidade, transparência, governança e *accountability*. A materialidade pode variar ao longo do tempo e pode depender da perspectiva dos usuários previstos e das partes responsáveis.

110. Os fatores qualitativos podem incluir aspectos como:
- Se um achado é o resultado de um ato intencional (fraude) ou involuntário.
 - Se um aspecto específico do programa ou da entidade é significativo no que diz respeito à natureza, visibilidade e sensibilidade do programa ou da entidade auditada.
 - Se a saúde ou segurança dos cidadãos é afetada.
 - Se o achado se relaciona à transparência ou à *accountability*.
111. A consideração da materialidade é relevante em todos os aspectos das auditorias operacionais. Portanto, o auditor precisa considerar a materialidade ao selecionar os temas de auditoria, ao determinar o(s) objetivo(s) de auditoria, as questões e o escopo, ao definir os critérios, ao avaliar a evidência, ao documentar os achados e ao desenvolver as conclusões e recomendações.
112. Os achados são considerados materiais se, individualmente ou de maneira agregada, pode-se razoavelmente esperar que venham a influenciar as decisões relevantes tomadas pelos usuários previstos com base no relatório do auditor. A consideração do auditor sobre a materialidade é uma questão de julgamento profissional e é afetada pela percepção do auditor sobre as necessidades de informações comuns dos usuários previstos.
113. Os fatores quantitativos relacionam-se à magnitude dos achados que são expressos numericamente. O auditor precisa considerar o efeito agregado dos achados individualmente insignificantes.

DOCUMENTAÇÃO

Requisito conforme a ISSAI 3000:

O auditor deve documentar a auditoria de maneira suficientemente completa e detalhada.
(ISSAI 3000/86)

Orientação

114. O auditor precisa manter todos os documentos relevantes reunidos e gerados durante a auditoria operacional. Exemplos de tipos de registros que geralmente são previstos para a documentação na maioria das auditorias operacionais incluem (a) detalhamentos do plano de auditoria e da metodologia, (b) resultados do trabalho de campo e análises,

(c) comunicações com a entidade auditada e *feedback*, e (d) revisões de supervisores e outras salvaguardas de controle de qualidade. Entretanto, as circunstâncias particulares da auditoria operacional é que irão determinar o propósito específico e o contexto da documentação de auditoria. Isso inclui as comunicações substanciais mediante troca de e-mail com um servidor de uma entidade auditada ou com uma parte externa que sejam relevantes para a auditoria e relacionadas ao relatório. A documentação registra quem fez o trabalho de auditoria e a data em que o trabalho foi concluído. A documentação do trabalho de auditoria tem que ser suficiente para permitir um auditor experiente, sem nenhuma ligação prévia com a auditoria, entender:

- a. a natureza, época e extensão do trabalho realizado;
 - b. os achados do trabalho de auditoria e a evidência de auditoria obtida; e
 - c. as questões significativas surgidas durante a auditoria (por exemplo, alterações no escopo ou na abordagem da auditoria, decisões relativas a um novo fator de risco identificado durante o curso da auditoria, medidas tomadas em função de divergências entre a entidade auditada e a equipe), as respectivas conclusões extraídas e os julgamentos profissionais significativos realizados para se chegar a essas conclusões.
- 115.** Se, no contexto de uma auditoria operacional, o auditor coleta dados ou informações pessoais, ele deve assegurar que estes sejam adequadamente protegidos. A natureza e a sensibilidade das informações são fatores para determinar qual segurança é adequada.
- 116.** Ao determinar a natureza e extensão da documentação para uma área de auditoria específica ou etapa de procedimento, o auditor geralmente precisa de mais documentação de auditoria quando:
- a. o risco é alto (o risco associado com a condução da auditoria ou quando o achado é significativo, sensível ou controverso);
 - b. mais julgamento é necessário ao executar o trabalho ou avaliar os resultados; e
 - c. a evidência é mais significativa (isto é, a evidência é crítica para concluir sobre os objetivos da auditoria).
- 117.** É recomendável que a documentação inclua um sistema de referências cruzadas entre o relatório de auditoria e os papéis de trabalho.
- 118.** O auditor precisa adotar procedimentos adequados para manter a confidencialidade e a custódia segura dos papéis de trabalho. O auditor também precisa reter os papéis de trabalho por um período suficiente para atender às necessidades legais, regulatórias, administrativas e profissionais de requisitos de retenção de registros e para realizar as atividades de monitoramento da auditoria.

Responsabilidade pelo conteúdo

As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) foram elaboradas pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) e traduzidas pelo Tribunal de Contas da União, em 2017

Responsabilidade pela tradução

Secretaria de Relações Internacionais (Serint/TCU)

Revisão da tradução

Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex/TCU)

Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec)

Projeto gráfico, diagramação e capa

Secretaria-Geral da Presidência (Segepres)

Secretaria de Comunicação (Secom)

Núcleo Criação e Editoração (NCE)

Tribunal de Contas da União

Secretaria-Geral de Controle Externo

SAFS Quadra 4 Lote 1

Edifício Anexo I Sala 431

70.042-900 Brasília - DF

Tel.: (61) 3316 7322

segecex@tcu.gov.br

Ouvidoria do TCU

Tel.: 0800 644 1500

ouvidoria@tcu.gov.br

Impresso pela Sesap/Segedam

