

INTOSAI



Apêndice à ISSAI 3100

Construindo a Função de 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>

Esta Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) foi aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) em 2016 e traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2019.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	3
A NATUREZA E OS BENEFÍCIOS DA AUDITORIA OPERACIONAL.....	4
O que é auditoria operacional?	4
Benefícios externos.....	5
Benefícios internos.....	5
OS DESAFIOS DE INTRODUIR A AUDITORIA OPERACIONAL	6
É necessário compromisso de longo prazo da administração.....	6
Um mandato adequado é vital.....	6
A importância de construir relações com as partes interessadas	7
Questões organizacionais precisam ser abordadas.....	9
Os fatores-chave de sucesso	10
COMO COMEÇAR.....	11
Começando em pequena escala, com um piloto e temas específicos.....	11
Definindo os recursos necessários	12
Promovendo a conscientização dentro da EFS.....	13
Não estabelecer sistemas e procedimentos detalhados nesta fase inicial.....	13
DESENVOLVENDO CAPACIDADE PARA UMA FUNÇÃO SUSTENTÁVEL DE AUDITORIA OPERACIONAL – “MANTENDO O ÍMPETO”	13
Gerente operacional	14
Recrutamento de pessoal e treinamento	14
A estrutura da auditoria operacional	15
Estratégia de comunicação	17
Monitorando a implementação das recomendações da auditoria operacional	18

INTRODUÇÃO

1. A auditoria operacional enriquece muito a *accountability* pública e possibilita à EFS fazer contribuições práticas para a melhoria da eficiência e da efetividade da administração pública. Este guia tem por objetivo estabelecer os benefícios para a EFS com a introdução da auditoria operacional, e aborda algumas das questões-chave a serem consideradas para a introdução e continuidade da auditoria operacional na EFS. O público-alvo do guia são o dirigente máximo da EFS e sua alta administração, para auxiliá-los a compreender os requisitos e desafios que precisam ser enfrentados.
2. A ideia é focar nas necessidades estratégicas e nas implicações gerais da introdução de uma função de auditoria operacional sustentável. As EFS atuam sob mandatos e modelos distintos, e o tamanho e a cultura administrativa das EFS variam ao redor do mundo. Portanto, não é possível produzir diretrizes detalhadas aplicáveis a todas as entidades. Assim, este documento foca nos desafios estratégicos relativos ao processo de implementação e recursos necessários. Enfatiza-se também as características-chave da auditoria operacional e sua importância para as EFS, administrações públicas e para a sociedade como um todo.
3. Uma quantidade significativa de EFS tem encontrado dificuldades para introduzir uma função de auditoria operacional sustentável. Além dos fatores políticos e administrativos, a complexidade e o desafio da auditoria operacional em si devem também ser reconhecidos. A experiência tem revelado que o desenvolvimento de tal forma de auditoria de modo sustentável pode levar anos. Além disso, ter uma função de auditoria financeira e de conformidade robustas não garante o sucesso da auditoria operacional, uma vez que auditoria operacional é uma disciplina bastante distinta.
4. Estas orientações compreendem quatro capítulos principais:
 - a) Capítulo 2: apresenta os princípios-chave da auditoria operacional e descreve os benefícios internos e externos desse tipo de trabalho;
 - b) Capítulo 3: salienta os principais desafios para introduzir a auditoria operacional;
 - c) Capítulo 4: destaca os aspectos-chave a serem considerados quando se introduz a auditoria operacional; e
 - d) Capítulo 5: fornece um esboço das principais questões para uma função de auditoria operacional sustentável.
5. Como parte da manutenção regular obrigatória das ISSAI do nível 4, este apêndice foi revisado e, após pequenas modificações editoriais, incorporado à ISSAI 3100 atualizada, que foi aprovada em 2016.

A NATUREZA E OS BENEFÍCIOS DA AUDITORIA OPERACIONAL

O que é auditoria operacional?

6. 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 da economicidade, eficiência e/ou efetividade¹ e se há espaço para aperfeiçoamento (ISSAI 3000/17).
7. A auditoria operacional consiste em analisar e avaliar o desempenho dos programas de governo ou dos serviços públicos. É uma atividade baseada em informações que requer habilidade analítica e criativa. Em contraste com a auditoria financeira, tem como foco a atividade e os resultados, e não as contas. E, em contraste com a auditoria de conformidade, refere-se principalmente às intenções subjacentes às intervenções governamentais e aos conceitos da economicidade, eficiência e efetividade. Questões básicas em auditoria operacional são:
 - a) As coisas certas estão sendo feitas?
 - b) Se sim, estão sendo feitas do modo certo?
 - c) Se não, quais são as causas?
8. Em relação à opção 1, a INTOSAI reconhece que as EFS possuem mandatos diversos 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 nacionais podem atender aos princípios da ISSAI 400 de diferentes maneiras, considerando o mandato nacional, constitucional e outro ambiente jurídico, ou a estratégia da EFS.
9. As perspectivas e as entidades a serem auditadas variam, isto é, departamentos individuais assim como programas e empreendimentos governamentais podem ser auditados. Algumas das principais diferenças entre auditoria operacional e auditoria financeira estão resumidas abaixo.

ASPECTOS	Auditoria operacional	Auditoria financeira
Finalidade	Avaliar se as intervenções ou medidas do governo têm sido conduzidas conforme os princípios da economicidade, eficiência e efetividade.	Avaliar se as operações financeiras têm sido executadas conforme a legislação e os regulamentos e se as contas e as demonstrações financeiras são verdadeiras e apropriada, isto é, confiáveis.
Foco	Política, programas, organização, atividades e sistemas de gestão.	Transações financeiras, contabilidade, demonstrações financeiras e procedimentos-chave de controle.

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).

Base acadêmica e experiência relevante	Economia, ciência política, sociologia etc. Experiência em investigações profissionais ou avaliações e familiaridade com métodos aplicados em ciências sociais, assim como outros métodos/habilidades relevantes.	Ciência contábil e direito. Habilidades profissionais em auditoria.
Métodos	Varia de auditoria para auditoria.	Formato padrão.
Critérios de auditoria	Mais aberto ao julgamento profissional dos auditores. Critérios específicos para a auditoria individual.	Menos aberto ao julgamento profissional dos auditores. Critérios padronizados estabelecidos pela legislação e regulamentos para todas as auditorias.
Relatórios	Relatório especial publicado em base <i>ad hoc</i> . Estrutura e conteúdo variáveis, dependendo dos objetivos.	Opinião e/ou relatório anual. Mais ou menos padronizado.

10. Mais informações sobre a definição de economicidade, eficiência, efetividade e sobre como a auditoria operacional fornece novas informações podem ser encontradas na ISSAI 3100 - Orientações sobre Conceitos Centrais para Auditoria Operacional.

Benefícios externos

11. A auditoria operacional tem importantes funções a cumprir, tanto em relação ao público em geral, ao poder legislativo e ao governo, quanto em relação às entidades auditadas.
12. O princípio democrático baseia-se no direito do público de responsabilizar o governo por suas ações por meio de eleições gerais. Para que este princípio tenha significado, o público necessita de informações sobre como os recursos públicos são gastos e sobre como os serviços públicos são prestados. Ao fornecer informações objetivas e confiáveis sobre tais questões, a auditoria operacional contribui para a transparência e a *accountability*.
13. A auditoria operacional também desempenha papel importante em manter o poder legislativo bem informado sobre as ações do governo e sobre os resultados de suas próprias decisões. O legislativo necessita de informações confiáveis e independentes sobre aos resultados e efeitos de programas e decisões. A auditoria operacional constitui uma fonte de informações singular, uma vez que não representa ativistas ou instituições políticas. Pode também ser útil para o governo obter uma avaliação independente sobre os resultados de suas decisões, o desempenho dos serviços públicos e as causas de eventuais problemas de desempenho.
14. A auditoria operacional oferece incentivos para o aprendizado e a mudança no setor público ao fornecer novas informações e chamar a atenção para vários desafios. Também aborda problemas que estão além do mandato do auditado ao incluir o tema na agenda política. Contribui para o aperfeiçoamento e reforma na administração pública e no governo. Dessa forma, a auditoria operacional agrega um valor que vai muito além do mecanismo de controle.

Benefícios internos

15. A auditoria operacional fortalece a diversidade cultural, a criatividade e o aprendizado na EFS, levando os auditores a concentrarem-se em questões sociais, políticas e econômicas relevantes.

16. Tem o potencial de tornar a EFS mais visível na mídia, porque os temas de auditoria operacional atraem um público mais amplo. Isto tem um efeito adicional no aumento da motivação dos auditores da EFS em decorrência da visibilidade de seu trabalho.
17. Visto que o objetivo da auditoria operacional é identificar melhorias em potencial na eficiência da administração pública (e assim, contribuir para reduzir os gastos do governo), a credibilidade obtida com esse tipo de auditoria pode gerar incentivos maiores aos governos/legislativos para alocar recursos humanos e financeiros para a EFS.

OS DESAFIOS DE INTRODUIR A AUDITORIA OPERACIONAL

18. Há uma série de questões que o titular de uma EFS precisa abordar ao desenvolver uma capacidade sustentável para a auditoria operacional. A implementação bem-sucedida da auditoria operacional requer apoio político, regulamentação adequada, liderança e envolvimento ativo da administração. O titular da EFS precisa garantir financiamento suficiente e buscar parceiros que possam ajudar no desenvolvimento de capacidade e no controle de qualidade.

É necessário compromisso de longo prazo da administração

19. É importante que o dirigente máximo da EFS leve em consideração que a auditoria operacional é diferente, exigente e leva tempo para ser implementada. O dirigente máximo da EFS precisa comunicar uma visão clara do propósito da auditoria operacional e dos resultados a serem alcançados. A introdução da auditoria operacional requer compromisso pessoal do dirigente máximo da EFS, sendo também importante que a administração seja envolvida ativamente e treinada profissionalmente.
20. A experiência prova que a introdução da auditoria operacional muitas vezes exigirá mudanças de atitude, de estilo de gestão, de comportamento organizacional, de práticas de recrutamento etc. Requer liderança para publicar relatórios críticos de auditoria operacional, especialmente em um ambiente menos acostumado a críticas. É preciso coragem para revelar o baixo desempenho de programas ou serviços do governo, mesmo quando apoiado por evidências e argumentos confiáveis, objetivos e equilibrados. A auditoria operacional requer habilidades que as EFS com experiência limitada ou sem experiência na área terão que adquirir.

Um mandato adequado é vital

21. O dirigente máximo da EFS deve procurar obter um mandato legal adequado que compreenda os seguintes critérios:
 - a) Um mandato para executar auditoria operacional quanto à economicidade, eficiência e efetividade dos programas e entidades do governo.
 - b) liberdade para selecionar o que auditar, quando auditar e como auditar, concluir e relatar os achados;
 - c) liberdade para colocar os resultados de auditoria no domínio público;
 - d) acesso a toda informação necessária para conduzir a auditoria; e
 - e) liberdade para decidir quem recrutar.

A importância de construir relações com as partes interessadas

22. O dirigente máximo da EFS deve estar preparado para promover o valor da auditoria operacional junto a diversas partes interessadas². A EFS precisa identificar as principais partes interessadas e estabelecer canais de comunicação efetivos nos dois sentidos. Uma justificativa para tal ação é possibilitar à EFS desenvolver compreensão completa das necessidades e expectativas dos diferentes grupos, para tomar decisões baseadas no conhecimento de quais são essas expectativas. Outra justificativa é oferecer à EFS a oportunidade de explicar o propósito da auditoria operacional às partes interessadas.
23. Ao considerar as comunicações com as partes interessadas sobre auditoria operacional, é importante reconhecer que algumas das partes interessadas serão os contatos habituais da EFS, tais como o poder legislativo e os órgãos governamentais, porém outras poderão ser novos grupos com os quais não houve envolvimento anterior, como as comunidades acadêmica e de negócios, cidadãos e seus representantes, instituições de pesquisa, grupos de interesse, agências independentes, como organizações não governamentais, políticos e representantes da mídia.
24. Para desenvolver boas relações com o poder legislativo e o governo, o dirigente máximo da EFS deve também trabalhar próximo a essas partes interessadas. O dirigente máximo da EFS deve desenvolver procedimentos para se comunicar com a mídia, o auditado e outras partes interessadas-chave, e estabelecer redes de relacionamentos quando apropriado. Alguns dos grupos interessados-chave são discutidos a seguir, mas a lista não tem a intenção de ser exaustiva.

O poder legislativo

25. O poder legislativo deve ser convencido da necessidade da auditoria operacional de modo a apoiar a alocação de recursos financeiros adicionais para a introdução da auditoria operacional na EFS. É importante que o dirigente máximo da EFS administre as expectativas do poder legislativo cuidadosamente, porque é pouco provável que a decisão de investir na auditoria operacional gere resultados e impactos imediatos: os benefícios virão no médio e longo prazo.
26. O poder legislativo deve ser esclarecido sobre o fato de que a auditoria operacional trata da identificação de oportunidades para aperfeiçoar a economicidade, a eficiência e a efetividade. É mais provável que ocorram a reforma do setor público e o aprimoramento do governo se houver um mecanismo parlamentar em funcionamento para analisar os relatórios de auditoria operacional. O poder legislativo deve estabelecer um procedimento claro para receber e deliberar sobre os relatórios de auditoria operacional para assegurar que ações apropriadas sejam adotadas. A EFS deve deixar claro que nominar e culpar indivíduos não é o propósito da auditoria operacional. Tampouco tais relatórios adentram o terreno da política.
27. A EFS deverá identificar as preferências do legislativo para as auditorias operacionais, considerando:
 - a) reuniões para determinar temas de auditoria operacional de interesse do poder legislativo;
 - b) desenvolvimento de uma boa relação de trabalho entre o poder legislativo e a EFS para garantir que os relatórios de auditorias sejam discutidos; e
 - c) informações adicionais que o poder legislativo pode requisitar a fim de possibilitar àqueles que trabalham com os relatórios de auditoria operacional da EFS interagir

² Nota de tradução: Tradução de *stakeholder*. Conceito definido pelas ISO ABNT 31000 e ISO GUIA 73: “Parte interessada - pessoa ou organização que pode afetar, ser afetada, ou perceber-se afetada por uma decisão ou atividade.”

efetivamente com o governo, por exemplo, por meio de audiências de comissões legislativas que envolvam questionamentos a funcionários dos órgãos auditados e a produção de relatórios legislativos.

Órgãos auditados

28. O relacionamento entre a EFS e o governo é de longo prazo. Ambas as partes precisam cooperar a fim de identificar formas construtivas de trabalharem juntos. Deve haver um esforço para que os órgãos auditados tenham conhecimento dos procedimentos relativos à auditoria operacional.
29. Na auditoria operacional, a EFS procura realizar mudanças benéficas nas operações do governo. Desse modo, a EFS dá suporte aos interesses do governo auxiliando-o a alcançar seus objetivos. Não se trata necessariamente de uma crítica ao governo quando uma EFS indica o caminho para um melhor desempenho, pois novas oportunidades para melhorias estão sempre surgindo.
30. É importante assegurar que as autoridades governamentais tomem conhecimento dos procedimentos relativos à auditoria operacional e entendam seus requisitos-chave.
31. Em alguns países, o Ministério das Finanças é um contato-chave e central para a EFS e um aliado em potencial. Desenvolver boa comunicação com o Ministério das Finanças sobre auditoria operacional possibilitará à EFS alcançar impactos transversais no governo em relação a questões de auditoria operacional. A EFS se beneficiará do trabalho estreito com o Ministério das Finanças, para fortalecer o apoio às recomendações das auditorias operacionais e às suas propostas para melhorias sistêmicas nos diversos setores do governo. Manter boas relações com os órgãos auditados é igualmente importante.
32. As EFS precisam ser equilibradas e objetivas nas comunicações que envolvam tanto o Ministério das Finanças quanto os órgãos auditados, para garantir que não sejam vistas como tomando partido de algum dos lados.
33. Um bom diálogo com as autoridades públicas envolvidas é crucial para se alcançar melhorias reais no governo. Embora uma EFS deva manter-se independente do auditado, a manutenção de relações profissionais boas e abertas provavelmente tornará mais fácil para o pessoal da EFS conduzir auditorias rigorosas e úteis.
34. O impacto da auditoria também pode ser maior se houver concordância entre a EFS e as entidades auditadas sobre os achados. Se a EFS demonstra que reconhece as pressões sob as quais as entidades auditadas têm que operar, e se a EFS estiver disposta a reconhecer o que as entidades auditadas alcançaram, assim como o que mais deve ser feito, é provável que o auditado seja mais aberto em suas comunicações com a EFS. Além disso, a EFS poderá perceber que o auditado estará mais disposto a prover acesso às pessoas e aos dados necessários à auditoria operacional. Responsabilidades mútuas relativas ao compartilhamento de informações devem ser esclarecidas.

Cidadãos

35. É importante considerar os interesses dos cidadãos em relação à auditoria operacional. Eles são uma fonte de idéias para as auditorias operacionais, são uma fonte de demandas e são usuários dos relatórios de auditorias operacionais. Eles podem ser contatados diretamente ou por meio das organizações não-governamentais que os representam.

36. A EFS terá que considerar qual o melhor meio para se comunicar com o público. Dependendo das circunstâncias do país da EFS, esses meios poderiam englobar uma combinação de: entrevistas com a imprensa, artigos em várias publicações, folhetos em lugares públicos tais como bibliotecas e utilização do *site* da EFS. A EFS poderia utilizar esses meios de comunicação para explicar a nova abordagem da auditoria operacional e como esta lhe possibilitará verificar se o dinheiro do contribuinte está sendo usado com economicidade, eficiência e efetividade pelo governo. O *site* da EFS poderia incluir também notificações sobre futuras auditorias operacionais, convidando aqueles com interesses específicos a enviar seus comentários, particularmente sobre a prestação de serviços.

A mídia

37. É importante também que a EFS tenha uma boa comunicação com a mídia. Ela pode servir como ponte para os cidadãos e suas visões em relação aos serviços públicos. Às vezes a opinião pública, como expressa pela mídia, fornece apoio e impacto adicionais para os temas e relatórios de auditoria.

Outras partes interessadas-chave

38. Outras partes interessadas externas importantes são representantes da comunidade acadêmica. Eles possuem conhecimento especializado em áreas de auditoria específicas e podem fornecer uma visão mais objetiva, menos restrita por interesses pessoais. Dessa forma, os acadêmicos cumprem o papel de parceiros adequados para discussão, co-leitores e, algumas vezes, consultores em todas as fases da auditoria. Além disso, os acadêmicos são muitas vezes candidatos em potencial adequados para a função de auditoria operacional da EFS. A comunidade profissional nacional e internacional de auditoria operacional também constitui uma fonte de contribuições disponível. Pode haver situações em que a comunidade de negócios também pode prover conhecimento especializado em temas específicos de auditoria operacional.
39. As organizações não governamentais podem ser uma fonte útil de ideias. É possível que elas tenham conduzido suas próprias pesquisas por meio de questionários e estudos de caso, e podem ter uma variedade de contatos importantes. A sociedade civil pode ser motivada a pressionar o poder legislativo a agir, particularmente se a EFS estiver fornecendo um material de alta relevância que possa interessá-los.

Questões organizacionais precisam ser abordadas

40. A auditoria operacional é uma atividade baseada no conhecimento, e um trabalho de alta qualidade é de grande importância. Devido às suas características especiais, requer competências especiais. É uma disciplina investigativa que requer flexibilidade, imaginação e habilidades analíticas. Procedimentos, métodos e normas excessivamente detalhados podem de fato dificultar o funcionamento eficaz da auditoria operacional.
41. A habilidade para recrutar a equipe certa é um fator crítico. As EFS com longa experiência em auditoria operacional reconhecem que conduzir auditorias operacionais exige habilidades distintas da auditoria financeira. Sendo assim, um processo de recrutamento adequado é essencial.
42. De maneira geral, exige-se que os auditores operacionais tenham formação universitária. Experiência em trabalho qualificado de investigação ou avaliação é uma vantagem. Competências pessoais tais como criatividade, receptividade, integridade e habilidades orais e escritas são vitais. É necessário também ser familiarizado com os métodos aplicados em ciências sociais assim como outros métodos/habilidades relevantes. Um bom conhecimento de

gestão organizacional também ajuda a assegurar que os auditores operacionais façam sugestões realistas e exequíveis para melhorias.

43. É importante assegurar que a competência seja construída passo a passo e estimular o compartilhamento de conhecimento e aprendizado dentro da organização. Recrutar um gerente operacional competente também é uma questão estratégica. O gerente é um fator-chave para o desenvolvimento sustentável de capacidade. No longo prazo, deve ser levado em consideração como desenvolver capacidade interna para treinamento metodológico, analítico e profissional. Estabelecer condições, normas e orientações que assegurarão a qualidade e sustentabilidade também são questões que deverão ser abordadas. Isto inclui um processo funcional para a produção eficiente de relatórios de auditoria operacional.

Os fatores-chave de sucesso

44. Em resumo, estes são alguns dos fatores-chave de sucesso para se desenvolver uma função sustentável de auditoria operacional:

Envolvimento gerencial

- a) Definir uma visão clara do que alcançar e estabelecer objetivos para a auditoria operacional;
- b) compreender que auditoria operacional é demandante, difere da auditoria financeira e de conformidade, e leva tempo para ser implementada;
- c) estar consciente de que mudanças no estilo gerencial e comportamento organizacional podem ser necessárias;
- d) envolver ativamente os gerentes e treiná-los profissionalmente; e
- e) sentir-se a vontade para questionar programas ou serviços que apresentem funcionamento deficiente, quando embasado em evidências e argumentos confiáveis, objetivos e equilibrados.

Relações externas

- a) Obter apoio político e um mandato legal suficiente;
- b) assegurar um financiamento sustentável;
- c) garantir que as autoridades governamentais entendam os requisitos-chave da auditoria operacional;
- d) estabelecer redes de relacionamento com acadêmicos, organizações não governamentais e outras partes interessadas;
- e) estabelecer estratégias para comunicação com a mídia, auditados, cidadãos e outras partes interessadas; e
- f) produzir relatórios interessantes, desafiadores, bem fundamentados e com foco no leitor, que agreguem valor, promovam a melhoria do gasto e dos resultados, e que sejam amplamente valorizados.

Questões institucionais

- a) Selecionar uma equipe competente e ter um gerente operacional competente;
- b) tornar o processo de recrutamento mais adequado para o perfil da auditoria operacional;
- c) construir competência passo a passo e estimular o compartilhamento de conhecimento e o aprendizado;

- d) desenvolver capacidade interna para treinamento metodológico, analítico e profissional;
- e) estabelecer condições, normas e orientações que irão garantir qualidade e sustentabilidade, incluindo um processo funcional para a produção eficiente de auditorias operacionais; e
- f) proporcionar apoio profissional em estatística, tecnologia da informação, trabalho editorial e comunicação.

COMO COMEÇAR

Começando em pequena escala, com um piloto e temas específicos

- 45. As EFS não devem tentar fazer muito, muito rápido. Auditorias operacionais são demoradas, mais ainda para os iniciantes. Para consolidar a auditoria operacional, é aconselhável procurar alguns bons resultados rápidos em um ou dois temas que provavelmente serão de particular interesse para partes interessadas, mas nos quais a EFS tenha alguma experiência e sinta-se confiante em trabalhar. Tais auditorias não devem ser muito complicadas de realizar e nem ter escopo amplo demais, mas, ainda assim, devem ser capazes de agregar valor.
- 46. A EFS pode considerar a realização de uma auditoria operacional piloto. Isto pode ser feito longe das vistas do público para que haja um “espaço seguro” onde erros possam ser cometidos e lições aprendidas.
- 47. Pode ser interessante considerar um tema para um trabalho inicial de auditoria operacional. Isso possibilita que a EFS “aprenda fazendo” de forma estruturada. Além disso, uma abordagem temática possibilita o reconhecimento de problemas similares na administração pública, e o uso de experiências de uma área para novas auditorias em outra área. Isso, por sua vez, pode acarretar impactos positivos quanto à eficiência da produção de auditorias. Poderia ainda gerar oportunidades para o desenvolvimento de capacidades específicas.
- 48. Um requisito geral é, naturalmente, que seja possível examinar os problemas com os métodos disponíveis, e que os processos possam ser influenciados, isto é, que a melhor prática seja conhecida e seja provável que o desempenho possa ser melhorado ou que dinheiro seja poupado.
- 49. Exemplos de possíveis temas para um trabalho inicial de auditoria operacional podem incluir:
 - a) Gestão de Desempenho: por exemplo, a qualidade da definição de objetivos e metas, e o monitoramento e a avaliação de resultados;
 - b) Administração de Tempo & Recursos: por exemplo, a eficiência dos processos organizacionais, e os custos e consequências para os usuários de serviços e a sociedade;
 - c) Sistemas para Fiscalização e Controle: por exemplo, se os sistemas focam em riscos organizacionais significativos como corrupção, ao invés de focar na conformidade com procedimentos de nível inferior;
 - d) Funções e processos estratégicos de licitações;
 - e) Prestação de serviços;
 - f) Meio ambiente, alterações climáticas e sustentabilidade;
 - g) Produtividade e habilidades;
 - h) Eficiências; e
 - i) Proteção pessoal e segurança.

Definindo os recursos necessários

Recursos financeiros

50. Iniciar em pequena escala pode possibilitar que as EFS com recursos limitados comecem a implementar a auditoria operacional. Os custos envolvidos com o desenvolvimento das competências necessárias devem ser levados em conta. Custos de pessoal podem ser estimados de acordo com as metodologias de custos consolidadas (por exemplo, custos salariais adicionados de custos indiretos, alocados como proporção do tempo total mensal ou anual). Outros custos podem incluir viagens, consultorias e impressão, que deverão ser prontamente estimados como parte do processo de planejamento.
51. Para cumprir as boas práticas de orçamentação, é importante que, desde o início, a função auditoria operacional tenha um centro de custo distinto de outras atividades da EFS e que os orçamentos destinados às auditorias operacionais individuais e outros custos-chave dessas auditorias, tais como viagens, impressão e utilização de consultores, sejam identificados e monitorados separadamente, assim como os custos de pessoal.
52. Depois que a função de auditoria operacional tornar-se mais consolidada, será necessário levar em conta os custos referentes ao desenvolvimento de sistemas administrativos, tais como aqueles que apoiam as políticas e procedimentos, relatórios de auditoria e asseguração de qualidade. Seria possível utilizar tais informações de EFS com funções de auditoria operacional em funcionamento e com níveis de custos e abordagens similares.
53. Os custos adicionais necessários tanto em termos de recursos humanos, treinamento e materiais deverão ser cuidadosamente estimados e discutidos com o poder legislativo. O legislativo pode então recomendar o aumento do orçamento da EFS para refletir a necessidade de mais recursos.

Pessoal

54. É possível conduzir uma auditoria operacional inicial competente usando de três a cinco funcionários em período integral (mas para que a função de auditoria operacional seja sustentável, o número precisará crescer a partir desse patamar). Uma boa meta pode ser aumentar o quadro de pessoal de auditoria operacional para talvez 15 funcionários em 18-36 meses. Para que a função de auditoria operacional tenha peso profissional suficiente, um número de funcionários ainda maior seria bastante positivo.
55. As auditorias operacionais iniciais podem ser realizadas pelo pessoal que já trabalha em auditorias financeiras ou de conformidade. Embora seja verdade que algumas das competências em contabilidade sejam muito relevantes para a auditoria operacional, tais como análise de investimento e metodologias de custos, a auditoria operacional é uma especialização em si mesma, com seus requisitos próprios de competências. Oportunamente, a EFS pode recrutar pessoal com sólida experiência em trabalho analítico e/ou formação em pesquisa. Por fim, a função de auditoria operacional pode englobar indivíduos com formação acadêmica em uma variedade de disciplinas.
56. Portanto, vale a pena pensar antecipadamente em como uma variedade ampla de habilidades pode ser empregada. Havendo financiamento disponível, a EFS pode considerar o recrutamento de uma ou duas pessoas com formação em avaliação, ciências sociais ou consultoria em gestão. Alternativamente, uma medida de mais curto prazo seria trazer tais habilidades por meio da contratação de empresas de consultoria.

Parecerias com outras EFS e com a Academia

57. Organizações nacionais podem algumas vezes ser cautelosas em relação aos riscos de financiar um novo empreendimento e, em tais casos, um apoio internacional pode ser inicialmente a melhor abordagem. Isto ocorre porque outras EFS possuem larga experiência e podem orientar quanto aos fatores importantes quando se introduzir a auditoria operacional. Doadores internacionais também podem contribuir, por exemplo, ao comissionar EFS com experiência em auditoria operacional para prestar apoio.
58. Outra fonte potencial de apoio é a comunidade acadêmica local. As instituições acadêmicas possuem experiência bastante relevante, por exemplo, em avaliação de políticas e na realização de pesquisa social. Estas instituições podem estar dispostas a trabalhar em parceria com a EFS, possivelmente por meio de designação temporária de acadêmicos para a EFS.

Promovendo a conscientização dentro da EFS

59. Para que a auditoria operacional crie raízes dentro da EFS, é importante promover a conscientização, o interesse e o entusiasmo. Uma das mensagens-chave a ser transmitida para a equipe é a de que o dirigente máximo da EFS considera o desenvolvimento da auditoria operacional uma prioridade importante. Isto pode ser feito por meio de quaisquer canais internos de comunicação considerados mais apropriados. Esses canais podem incluir comunicados diretos da alta administração. Igualmente importante para que a introdução seja bem sucedida e para que benefícios contínuos da auditoria operacional sejam concretizados, é que essas comunicações devem também ter apoio de medidas continuadas, incluindo aquelas delineadas neste guia.

Não estabelecer sistemas e procedimentos detalhados nesta fase inicial

60. As EFS não devem pensar que não podem “mergulhar nas águas da auditoria operacional” antes de ter um sistema detalhado funcionando para planejar e executar uma auditoria operacional. O trabalho para a elaboração de manuais de auditoria, de conjuntos de ferramentas e arranjos de assegurar de qualidade pode ocorrer em um estágio posterior, porque o ônus de fazer isso pode ser proibitivo, e é muito mais importante investir os recursos iniciais na experiência de fato. Abordar as primeiras auditorias operacionais com a “mentalidade de que elas são piloto” pode ser bastante útil para que todas as partes entendam o que precisa ser aprendido, e que erros podem ser cometidos.

DESENVOLVENDO CAPACIDADE PARA UMA FUNÇÃO SUSTENTÁVEL DE AUDITORIA OPERACIONAL – “MANTENDO O ÍMPETO”

61. A auditoria operacional é uma função em permanente evolução dentro da EFS, até mesmo para aquelas que possuem capacidade firmemente consolidada há vários anos. Uma vez que a EFS tenha iniciado a auditoria operacional, é importante manter o ímpeto para obter todos os benefícios. Isto envolve o desenvolvimento progressivo das principais capacidades em auditoria operacional por vários anos, para assegurar que o trabalho inicial possa evoluir para um produto sustentável. Desta forma, deve-se considerar tanto como o aprendizado inicial é absorvido para a melhoria do processo em andamento, como também, de que forma a função pode se transformar em uma capacidade madura de auditoria operacional. Essas considerações irão necessariamente diferir para objetivos de curto, médio e longo prazo; entretanto, independentemente da questão ou cronograma, a chave para o sucesso residirá em ser realista quanto às ambições e flexível em sua abordagem. A seguir, apresenta-se um esboço de alto nível sobre alguns aspectos que a EFS deverá considerar ao trabalhar para o desenvolvimento de sua capacidade em auditoria operacional.

Gerente operacional

62. Um fator chave para a sustentabilidade da função de auditoria operacional em uma EFS será a instituição do papel de gerente operacional com a responsabilidade de desenvolver e supervisionar a função. Dentre as responsabilidades da função, estariam incluídas a de administrar vários aspectos delineados neste guia e garantir que áreas como a de alocação de pessoal, treinamento e desenvolvimento de uma estrutura conceitual de auditoria operacional estão sendo abordadas e estão progredindo adequadamente.
63. Idealmente, o papel de gerente operacional e a função de auditoria operacional devem ser apoiadas por um membro da direção da EFS, que pode agir tanto como gerente com *responsabilidade sobre* a função quanto como um “campeão” para auxiliar na promoção dos benefícios da função e garantir que os recursos necessários sejam alocados à função para ajudar na consolidação de seu sucesso contínuo.

Recrutamento de pessoal e treinamento

64. É a qualidade do pessoal encarregado das auditorias operacionais que contribuirá amplamente para o sucesso da função. A EFS, no início, pode desejar ou precisar usar auditores com formação em funções já existentes de auditoria financeira e/ou de conformidade, no entanto, com o decorrer do tempo, esta composição deve ser revista. A auditoria operacional cobre todo o espectro da administração pública e, portanto é importante que as habilidades e competências da equipe reflitam isso. Pessoas com:
- a) qualificações acadêmicas em áreas tais como ciências sociais ou trabalho mais amplo de investigação e avaliação; e
 - b) qualidades pessoais incluindo integridade, criatividade, julgamento, habilidades analíticas e de comunicação oral e escrita.
65. Pessoas com essas características são geralmente aquelas visadas para recrutamento pelas EFS no âmbito de sua função de auditoria operacional. Empregar pessoas com essas e outras habilidades e adotar uma abordagem flexível na utilização de recursos no âmbito da EFS para que o pessoal com conhecimento especializado possa trabalhar em diferentes auditorias nas quais este conhecimento possa ser mais bem utilizado irá ajudar a EFS a desenvolver a capacitação em auditoria operacional. É também uma opção recrutar profissionais no nível intermediário da carreira para fortalecer a auditoria operacional e basear o trabalho em experiência mais ampla sobre a administração do setor público.
66. Esse recrutamento deve ser complementado tanto pelo treinamento inicial em auditoria operacional (e nos processos da EFS) quanto pelo treinamento contínuo em áreas que irão desenvolver as competências dos auditores e melhorar a capacidade da EFS em auditoria operacional. Esse treinamento pode ser oferecido por meio de uma combinação de modelos internos e externos e incluir tanto habilidades em processos de auditoria, tais como entrevistas de auditoria, quanto habilidades técnicas, como análise de dados. De uma perspectiva de sustentabilidade, desenvolver uma capacidade de treinamento interno equilibrada que englobe as áreas metodológica, analítica e profissional, facilitará a construção de um sólido ambiente de aprendizado. Quanto mais uma cultura de aprendizado puder ser desenvolvida e fomentada dentro da EFS, mais o compartilhamento de conhecimento interno poderá ser utilizado para melhorar as habilidades e experiências do pessoal, e a qualidade global das auditorias operacionais que estejam sendo produzidas.
67. A introdução da auditoria operacional pode também trazer o benefício de estimular o compartilhamento de conhecimento no âmbito da EFS. Com o desenvolvimento de uma nova função de auditoria, a EFS deve continuar ciente dos benefícios advindos de todas as funções de auditoria (financeira, de conformidade e operacional), usufruindo dos benefícios mútuos de

cada uma (tais como riscos ou questões que foram identificadas) e usando o conhecimento das outras para contribuir para o desenvolvimento de um produto melhor. Enquanto cada uma delas cobre um aspecto diferente de auditoria, combinadas, elas possibilitam à EFS apresentar uma análise poderosa e mais completa das entidades auditadas e da administração pública.

68. Do mesmo modo, para melhor utilizar as habilidades internas e o conhecimento de uma EFS, muitas das técnicas aplicadas em auditoria operacional integram o escopo de áreas acadêmicas tais como a pesquisa social e econômica. Logo, desenvolver relações e colaboração com pesquisadores externos experientes ao longo do tempo pode trazer uma dimensão independente adicional para o trabalho que sustenta uma auditoria operacional.

A estrutura da auditoria operacional

69. Parte do processo de se ter uma função de auditoria operacional madura e sustentável dentro da EFS envolve o desenvolvimento de uma estrutura que é apoiada por elementos como manuais, políticas e um processo de asseguarção de qualidade. Esta estrutura deve ser desenvolvida progressivamente à medida que as atividades de auditoria operacional executadas pela EFS amadureçam. A estrutura pode utilizar tanto o aprendizado obtido nas auditorias operacionais realizadas, quanto fontes de informações como a INTOSAI, IDI e outras EFS que já possuam capacidade desenvolvida em auditoria operacional.

Manuais, políticas e procedimentos

70. O desenvolvimento e a introdução de manuais, políticas, procedimentos e outras ferramentas de apoio desempenharão um papel importante na consolidação e institucionalização da auditoria operacional na EFS no longo prazo. À medida que a EFS se adapta à introdução da capacidade em auditoria operacional e define como deseja desenvolver e utilizar a função, pode-se considerar a padronização de abordagens e métodos usados como, por exemplo, por meio de um manual de auditoria operacional.
71. Um tipo de documento, quer seja um manual, política ou uma série de políticas, que delinea a estrutura e mapeia o processo de auditoria operacional desde sua concepção até a entrega, é muitas vezes utilizado por aquelas EFS que já possuem capacidade desenvolvida em auditoria operacional. Além de ser uma ferramenta de referência geral útil para o pessoal, o documento pode agregar valor por: estabelecer uma clareza de propósitos e consistência no processo; apoiar o cumprimento da legislação e outras normas, como por exemplo, as normas de auditoria; oferecer uma visão geral da auditoria operacional para novos membros da equipe, e tornar os métodos de trabalho mais eficientes.
72. A seguir, um exemplo de estrutura geral que poderia ser usada para elaborar um manual de auditoria operacional:
- a) Prefácio ou Introdução
 - b) Mandato da EFS e Estrutura Legislativa
 - c) Estrutura da Função de Auditoria Operacional
 - d) Planejamento Estratégico das Auditorias Operacionais (critérios para seleção)
 - e) Planejamento das Auditorias Operacionais Individuais
 - f) Gestão da Auditoria e das Relações com as entidades auditadas
 - g) Condução da auditoria
 - h) Relatórios e Apresentação
 - i) Revisão Parlamentar
 - j) Monitoramento

- k) Outros produtos e Serviços
- l) Asseguração de Qualidade

73. Uma vez elaborada, a documentação deve então ser revisada periodicamente à medida que mais auditorias operacionais forem concluídas e a função evoluir.

Processos de Controle e de Asseguração da Qualidade

74. Um processo de controle de qualidade (CQ) precisa fazer parte da condução de cada auditoria operacional a fim de minimizar os riscos de erro e impulsionar a consistência na condução. Este processo deve ser documentado e incluir, por exemplo, as várias etapas do processo de auditoria, verificações a serem realizadas (revisões de pares de rascunhos do trabalho e revisão editorial de relatórios finais) e provisão de espaço para reflexão sobre questões identificadas na auditoria pelas equipes, gerentes de auditoria e pela direção da EFS. Em termos básicos, o processo de CQ pode consistir em uma lista de verificação que os gerentes de auditoria devem concluir durante a realização de uma auditoria. Este processo deve ser parte integrante da estrutura geral de controle de qualidade das EFS, conforme delineado na ISSAI 40 Controle de Qualidade para as EFS.

75. Além disso, ao desenvolver uma estrutura robusta de auditoria operacional, a EFS deve procurar implementar um processo estruturado de asseguração de qualidade (AQ) para todas as auditorias operacionais. Um processo de AQ possibilita que as auditorias, após a sua conclusão, sejam avaliadas independentemente e de forma consistente mediante critérios específicos. A adoção de processo de CQ como descrito acima constituiria um passo que o processo de AQ iria avaliar 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 de auditoria descreve claramente o contexto financeiro, administrativo e gerencial no qual a área examinada funciona?
- b) Em que medida o relatório está bem estruturado e escrito, e se ele inclui um sumário executivo eficaz?
- c) Em que medida os gráficos e as estatísticas foram apresentados e utilizados de modo adequado?
- d) Em que medida a lógica para o escopo do relatório está claramente apresentada?
- e) A metodologia da auditoria está claramente apresentada?
- f) Em que medida as conclusões e recomendações do relatório são equilibradas, lógicas, consistentes e sustentadas por evidências?
- g) Em que medida a auditoria obteve sucesso quanto ao cumprimento dos seus objetivos e à provisão de informações úteis para a melhoria dos serviços públicos?

76. Dado o papel-chave desempenhado pelo processo de AQ no desenvolvimento de capacidade em auditoria operacional, a direção da EFS deve estar envolvida na criação de critérios e na definição clara de suas expectativas em relação ao que constitui uma auditoria operacional efetiva, eficiente e de alta qualidade.

77. Aqueles que realizam a AQ independente podem ser membros seniores da unidade de auditoria operacional (sem qualquer tipo de envolvimento na condução da auditoria), ou figuras externas, tais como acadêmicos seniores de universidades e escolas de administração. Empregar AQ externa oferece uma oportunidade para a EFS demonstrar *accountability* perante as partes interessadas. Após as avaliações de AQ, a EFS pode divulgar exemplos de boas práticas de relatórios de auditoria operacional dentro da EFS para benefício dos auditores. Quando houver

relatórios de auditoria operacional que necessitem de reforço, membro(s) sênior(es) da EFS poderia(m) trabalhar juntamente com a equipe da auditoria para identificar as lições aprendidas, e as possibilidades de treinamento, *coaching* e mentoria em áreas específicas.

Planejamento

78. A auditoria operacional deve ser progressivamente integrada dentro da estratégia global da EFS e assim deve ser refletida em seu planejamento (planos anuais e estratégicos) e na subsequente alocação de recursos. As diferentes formas de auditoria realizadas pela EFS devem buscar complementar-se mutuamente de tal forma que toda a informação fornecida contribua para uma compreensão abrangente das funções de governo.
79. Se a EFS é capaz de selecionar temas de auditoria operacional, o desenvolvimento de um sistema para determinar uma carteira equilibrada de auditorias operacionais será de ajuda para proporcionar uma cobertura adequada das funções de governo. Inicialmente, enquanto um pequeno número de auditorias operacionais estiver sendo concluído anualmente, pode-se estabelecer uma política relativamente simples para direcioná-las. Por exemplo, pode-se focar em economicidade, enquanto são construídas competências para examinar eficiência e efetividade, ou selecionar alguns temas de nível mais alto, como a redução de procedimentos excessivamente burocráticos para melhorar a transparência, eficiência e efetividade na administração pública.
80. A importância de se ter um plano estratégico sustentando o programa de auditoria operacional irá crescer à medida que o número do pessoal alocado e de auditorias planejadas cresçam. Ao definir o programa de auditoria operacional, as considerações podem incluir:
 - a) avaliação dos programas de governo baseada em análise de riscos ou problemas;
 - b) discussões com o legislativo sobre o que gostariam que fosse abordado no programa anual de auditorias operacionais; e
 - c) identificação de temas-chave que poderiam reger a seleção de temas de auditoria – alguns exemplos possíveis encontram-se detalhados no parágrafo 49.

Estratégia de comunicação

81. A publicação dos relatórios de auditoria operacional contribui para a transparência na gestão do setor público e demonstra como a auditoria operacional contribui para melhorias na administração pública e na governança. Por conseguinte, é fundamental dispor de um processo para comunicar os resultados para públicos-chave, tais como o poder legislativo, as partes interessadas e a mídia. No mínimo, isto implica em definir quais partes interessadas devem receber informação (e em qual ordem) e qual informação deve ser fornecida.
82. As EFS adotam muitos modos diferentes para divulgar os relatórios de auditoria operacional. Por exemplo, algumas EFS se utilizam de uma abordagem de alta visibilidade, elaborando comunicados à imprensa e/ou realizando coletivas de imprensa, enquanto outras adotam uma abordagem mais discreta e asseguram que os relatórios sejam de fácil acesso para o poder legislativo, as partes interessadas, a mídia e o público em geral.
83. Independentemente do método de comunicação, é importante considerar as mensagens específicas a serem comunicadas e o estilo e linguagem apropriados. O foco deve recair sobre questões estratégicas relativas à administração pública, que merecem atenção ou que correspondem às melhores práticas, do que sobre as deficiências de desempenhos individuais. Atenção também deve ser dada aos detalhes específicos da informação a ser divulgada. Por exemplo, em alguns casos pode haver a necessidade de garantir o anonimato, como quando a

divulgação geral de informações é proibida por lei ou por regulamentos em áreas de segurança nacional.

Diferenças nas Funções de Auditoria

84. Uma vantagem de se introduzir a auditoria operacional é o fato de se ter a perspectiva de examinar os aspectos da administração pública sob novas “lentes”. Entretanto, esse benefício traz consigo o risco de que o novo aspecto da auditoria não estará sempre obrigatoriamente em concordância com, ou apoiará os achados de auditoria financeira e/ou de conformidade. Assim sendo, é importante que a EFS comunique às partes interessadas as diferenças entre os objetivos das funções de auditoria e porque as conclusões podem diferir.
85. Dependendo do mandato da EFS, ela pode optar por adotar uma posição dentro de um espectro no qual, de um lado, destaca as diferenças entre as funções de auditoria e apresenta conclusões que não são necessariamente congruentes e, no outro, incentiva o trabalho colaborativo para evitar a transmissão de mensagens diferentes às entidades auditadas e a publicação de informações incongruentes pela EFS.

Monitorando a implementação das recomendações da auditoria operacional

86. Após a publicação do relatório de auditoria operacional e de quaisquer deliberações do poder legislativo, pode-se requerer ao auditado uma resposta à EFS ou ao poder legislativo sobre a implementação das recomendações da auditoria operacional.
87. Quando se considerar que os achados e/ou as recomendações de uma auditoria operacional justificam uma revisão adicional, pode ser oportuno que a EFS realize um monitoramento do relatório. Dessa forma, a EFS precisa ter em funcionamento um sistema que reúna os achados e/ou as recomendações das auditorias e as medidas adotadas pelo auditado em relação a eles. Depois de transcorrido um período de tempo apropriado, a EFS pode realizar uma avaliação adicional quanto ao progresso do auditado em resposta aos achados da auditoria e na implementação das recomendações, e elaborar um relatório sobre isso por meio de uma auditoria de monitoramento.
88. O monitoramento também é importante para avaliação dos benefícios advindos do trabalho de auditoria operacional. Ele auxilia na avaliação da efetividade da auditoria operacional em termos da melhoria dos serviços públicos e de torná-los mais eficientes, e também é útil quando a EFS busca financiamento adicional para conduzir suas auditorias operacionais.