

INTOSAI



Orientações para o processo 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.....	2
PLANEJAMENTO.....	3
Seleção de Temas.....	3
Desenhando a auditoria.....	5
Gerenciando riscos de auditoria.....	14
EXECUÇÃO.....	16
Evidência.....	17
Achados e conclusões.....	19
RELATÓRIO.....	25
Conteúdo do relatório.....	25
Recomendações.....	29
Comunicação com a entidade auditada.....	30
Distribuição do relatório.....	31
MONITORAMENTO.....	33

INTRODUÇÃO

1. Normas e orientações 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 da auditoria do setor público. Os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional (ISSAI 300) baseiam-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100, e adicionalmente os desenvolvem para adequá-los ao contexto específico da auditoria operacional.
2. A ISSAI 3000 é a Norma Internacional para a 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 a clareza e compreensão da norma. A ISSAI 3000 é a norma oficial para a auditoria operacional e, conseqüentemente, cada requisito deve ser cumprido caso uma Entidade Fiscalizadora Superior (EFS) faça a opção de adotá-la.
3. Para cada requisito estabelecido na ISSAI 3000, a ISSAI 3100 fornece orientações de apoio não obrigatórias, sobre os conceitos básicos de auditoria operacional, e a ISSAI 3200 sobre o processo de auditoria operacional.
4. A ISSAI 3200 destina-se a ajudar o auditor a interpretar os requisitos estabelecidos na ISSAI 3000, e a fornecer orientações sobre como cumprir esses requisitos e como aplicar julgamento profissional.
5. A ISSAI 3200 é estruturada de acordo com as diferentes fases do processo de auditoria operacional. A primeira seção refere-se ao planejamento da auditoria – como selecionar os temas e planejar a auditoria. A segunda seção refere-se à execução da auditoria para obter evidência suficiente e apropriada para fundamentar os achados e conclusões do auditor. A terceira seção refere-se ao relatório – o formato, o conteúdo e sua distribuição. A quarta seção refere-se ao monitoramento de achados e recomendações contidos em relatórios de auditorias operacionais anteriores, para identificar e documentar o impacto da auditoria e o progresso alcançado na resolução dos problemas.



6. A ISSAI 3100 e a ISSAI 3200 devem ser lidas em conjunto para que se obtenha um profundo entendimento de como os conceitos centrais são considerados em todo o processo de auditoria.

PLANEJAMENTO



7. Esta seção contém requisitos e orientações para o planejar auditorias operacionais. O propósito desses requisitos é estabelecer a abordagem geral a ser utilizada pelo auditor ao planejar a auditoria operacional. Esta seção possui duas partes principais. A primeira parte é sobre a seleção de temas e se relaciona principalmente com o processo de planejamento estratégico da EFS. A segunda parte da seção de planejamento é relacionada ao planejamento individual de cada auditoria, concentrando-se em o que auditar, que critérios aplicar e que métodos de coleta e análise de dados usar.

Seleção de temas

Requisitos de acordo com a ISSAI 3000:

O auditor deve selecionar os temas de auditoria com base no processo de planejamento estratégico da EFS, analisando temas em potencial e realizando pesquisa para identificar riscos e problemas de auditoria. (ISSAI 3000/89)

O auditor deve selecionar temas de auditoria que sejam significativos e auditáveis, e consistentes com o mandato da EFS. (ISSAI 3000/90)

O auditor deve conduzir o processo de seleção de temas de auditoria com o objetivo de maximizar o impacto esperado da auditoria, tendo devidamente em conta as capacidades de auditoria. (ISSAI 3000/91)

Orientação

Selecionando um tema de auditoria como parte do processo de planejamento estratégico

8. Determinar quais auditorias serão realizadas é parte do processo de planejamento estratégico da EFS. A estratégia da EFS fornece a direção principal para o trabalho da EFS e, portanto, também de sua função de auditoria operacional. A estratégia normalmente abrange vários anos e orienta o auditor na seleção de tópicos, programas ou temas para auditoria. Embora o número de tópicos, programas e temas em potencial seja geralmente alto, a capacidade da EFS é geralmente limitada. Consequentemente, decisões sobre a seleção de auditorias devem ser tomadas com cuidado.
9. O processo de planejamento estratégico normalmente resultará em um plano operacional de auditoria para a EFS, que abrange um ou mais anos. Considerando a natureza dinâmica do setor público e as mudanças de prioridades nas políticas públicas, recomenda-se que o plano operacional de auditoria seja revisto anualmente.

10. Algumas EFS podem selecionar temas baseados em considerações estratégicas relacionadas ao tipo de auditoria operacional e a reformas dentro do setor público. Uma possível opção estratégica consiste em contribuir para a modernização da administração governamental, concentrando-se na auditoria de programas com problemas significativos de desempenho. Outras EFS talvez escolham temas baseados em outros critérios de seleção, por exemplo, os relacionados a um tipo específico de atividade do setor público, como o setor hospitalar ou projetos de investimentos maiores. Uma opção alternativa pode ser simplesmente concentrar-se em auditar órgãos governamentais individuais e seu desempenho no sentido de atingir objetivos e metas em relação a economicidade, eficiência e efetividade.
11. O plano operacional de auditoria da EFS servirá de base para o planejamento operacional e a alocação de recursos. O plano pode listar as áreas de auditoria e fornecer uma breve descrição de possíveis problemas, questões e outros argumentos que respaldem cada uma delas. A abordagem para selecionar os temas de auditoria a serem incluídos no plano pode variar. Algumas EFS têm uma abordagem de baixo para cima (*bottom-up*), na qual o auditor participa do processo de seleção. Outras têm uma abordagem de cima para baixo (*top-down*), na qual a administração seleciona os temas de auditoria e o auditor não participa do processo de seleção. Algumas EFS utilizam uma combinação das duas abordagens.

Avaliando potenciais temas de auditoria, em termos de riscos, materialidade e problemas identificados

12. A seleção de temas de auditoria pode resultar da avaliação de riscos, da análise de problemas e de considerações acerca da materialidade. Riscos são a probabilidade e o impacto de um evento com o potencial para afetar o alcance dos objetivos de uma organização. Materialidade diz respeito não apenas aos aspectos financeiros, mas também aos sociais e/ou políticos, tais como o número de pessoas afetadas por uma lei ou reforma, transparência e boa governança.
13. Na auditoria operacional, os riscos podem envolver áreas com baixo potencial de desempenho que afetam os cidadãos ou que têm um grande impacto em grupos específicos de cidadãos. A acumulação de tais indicadores ou fatores ligados a uma entidade ou programa governamental pode representar um importante sinal para o auditor e pode levá-lo a planejar auditorias com base nos riscos ou problemas detectados. Fatores que podem indicar riscos elevados incluem:
 - a) Montantes financeiros ou orçamentários substanciais, ou mudanças significativas no orçamento.
 - b) Áreas tradicionalmente propensas ao risco (por exemplo, sistemas de TI, licitações, tecnologia, questões ambientais e de saúde).
 - c) Atividades novas ou urgentes ou quando há mudanças nas condições (por exemplo, exigências e demandas).
 - d) Estruturas de gerenciamento complexas com possíveis confusões sobre responsabilidades.
 - e) Falta de informações confiáveis, independentes e atualizadas sobre economicidade, eficiência ou efetividade de um programa governamental.
14. A análise de temas potenciais deve levar em consideração a maximização do impacto esperado de uma auditoria. Ao analisar temas potenciais e realizar pesquisa para identificar riscos e problemas, o auditor é aconselhado a considerar o seguinte:
 - a) Quanto maior o risco de desempenho em termos de economicidade, eficiência e efetividade ou confiança pública, mais importantes os problemas tendem a ser.
 - b) Agregar valor consiste em fornecer novos conhecimentos e perspectivas. Um maior valor agregado pode frequentemente ser alcançado ao se auditar políticas públicas ou objetos que não tenham sido previamente cobertos por auditorias ou outras avaliações.

Selecionando temas de auditoria que sejam auditáveis

15. A avaliação da auditabilidade é um requisito importante na seleção de temas de auditoria. Nesta fase, determinar se um tema é ou não é auditável depende de se o tema está dentro do mandato da EFS e se a EFS tem as capacidades para realizar a auditoria. Ao planejar a auditoria, a auditabilidade deverá ser novamente considerada em mais detalhes (ver a seção Planejando a auditoria abaixo).

Planejando a auditoria

Requisitos de acordo com a ISSAI 3000:

O auditor deve planejar a auditoria de forma a contribuir para uma auditoria de alta qualidade, que será realizada de maneira econômica, eficiente, eficaz e oportuna e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos. (ISSAI 3000/96)

O auditor deve adquirir conhecimento substantivo e metodológico durante a fase de planejamento. (ISSAI 3000/98)

O auditor deve definir o(s) objetivo(s) de auditoria de maneira suficientemente detalhada para não deixar dúvidas sobre as questões que deverão ser respondidas e para permitir o desenvolvimento lógico do planejamento auditoria. (ISSAI 3000/36)

Caso o(s) objetivo(s) de auditoria seja(m) formulado(s) como questões de auditoria divididas em subquestões, o auditor deve assegurar que elas sejam tematicamente relacionadas, complementares, não sobrepostas e coletivamente exaustivas no tratamento da questão geral de auditoria. (ISSAI 3000/37)

Durante o planejamento, o auditor deve desenvolver os procedimentos a serem usados para coletar evidências de auditoria suficientes e apropriadas, que respondam ao(s) objetivos(s) e questões de auditoria. (ISSAI 3000/101)

O auditor deve submeter o plano de auditoria ao supervisor da auditoria e à alta administração da EFS para aprovação. (ISSAI 3000/104)

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

16. Após a EFS ter escolhido um tema de auditoria, o auditor deve planejar a auditoria específica. O auditor deve planejar a auditoria de forma a contribuir para uma auditoria de alta qualidade, que será realizada de maneira econômica, eficiente, eficaz e oportuna e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos. Um planejamento bem pensado é, em geral, indispensável na auditoria operacional. Esse trabalho preliminar é frequentemente chamado de pré-estudo.
17. O propósito da fase de planejamento é estabelecer se as condições para uma auditoria existem e, se sim, produzir uma proposta de auditoria com um plano de trabalho e um projeto de pesquisa.

18. A fase de planejamento é normalmente realizada em um período relativamente curto. O planejamento de um tema específico pode ser realizado em menos de um mês, enquanto um tema mais amplo pode normalmente ser realizado em três meses. Geralmente, a maior parte do tempo alocado para uma auditoria deve ser usada na execução da mesma.
19. É aconselhável que o auditor considere as necessidades e os interesses dos principais usuários previstos, incluindo as partes responsáveis, durante o planejamento da auditoria. As necessidades e os interesses dos usuários podem influenciar a seleção de objetivos de auditoria e os tipos de análise realizados pela equipe de auditoria. Em última instância, ao levar em consideração as necessidades e os interesses dos principais usuários previstos, o auditor pode assegurar que o relatório de auditoria seja útil e compreensível. No entanto, é importante que o auditor permaneça independente e se concentre no papel principal de ser um auditor do setor público, atuando no interesse dos cidadãos. A fase de planejamento da auditoria deve envolver os elementos apresentados no quadro abaixo.

Quadro 1

Elementos da fase de planejamento:

- a) Avaliação da auditabilidade
- b) Entendimento do que será auditado
- c) Definição do(s) objetivo(s) e das questões de auditoria
- d) Definição do escopo da auditoria
- e) Estabelecimento dos critérios da auditoria
- f) Escolha dos métodos para coleta de evidências de auditoria
- g) Boa gestão de projeto e revisão e aprovação do plano pela administração da EFS
 - o Gerenciamento dos riscos de auditoria
 - o Comunicação na fase de planejamento

Avaliando a auditabilidade

20. A avaliação de auditabilidade é um requisito importante do processo de planejamento. O auditor deve considerar se a realização de uma auditoria é relevante e viável. O auditor pode ter que considerar, por exemplo, se existem critérios disponíveis ou se as informações ou evidências exigidas provavelmente estarão disponíveis. Mesmo que o tema selecionado seja consistente com a estratégia da EFS, o auditor pode observar, durante a fase de planejamento, que o problema já está sendo abordado pela entidade auditada. Estudos semelhantes abrangendo os mesmos objetivos podem já ter sido realizados por outras instituições, ou pode não haver critérios relevantes disponíveis, ou não existir uma base razoável para o desenvolvimento de critérios de auditoria. Outra razão poderia ser o fato de que as informações ou evidências requeridas provavelmente não estarão disponíveis e não podem ser obtidas de maneira eficiente. Por outro lado, a ausência de informações e dados pode constituir em si um achado significativo e tornar-se parte do próprio objeto da auditoria, e não deve impedir que o auditor realize investigações adicionais. Em tais circunstâncias, é importante que o auditor informe à administração da EFS sobre essas preocupações, para que se possa decidir se prossegue ou não.

Entendendo o que será auditado

21. O objetivo, no início da fase de planejamento, é desenvolver um sólido entendimento do objeto (“o que será auditado”) e dos riscos e desafios da área. A auditoria operacional é um processo

de aprendizado. A obtenção do conhecimento necessário é um processo contínuo e cumulativo de coleta e avaliação de informações em todas as fases da auditoria. Assim, pode ser necessário obter mais informações e testar hipóteses iniciais na fase de planejamento, uma vez que o tema de auditoria tenha sido selecionado. Essas informações ajudarão o auditor a decidir sobre a melhor abordagem de auditoria. É importante que o auditor pondere os custos de se obter informações em relação ao valor adicional dessas informações para a auditoria. As informações obtidas na fase de planejamento podem fazer com que seja necessário ajustar o que será auditado.

22. Fontes de informações para o entendimento do que será auditado podem incluir:
- a) legislação vigente e discursos parlamentares;
 - b) declarações ministeriais, propostas e decisões governamentais;
 - c) perfil de risco da entidade auditada;
 - d) relatórios de auditoria recentes, papéis de trabalho de outros auditores, revisões, avaliações e investigações;
 - e) estudos científicos e pesquisas (incluindo os de outros países);
 - f) planos corporativos e estratégicos, declarações de missão e relatórios anuais;
 - g) orçamento corrente e de médio prazo;
 - h) documentos de políticas, atas de reunião de comitês de gestão e do conselho;
 - i) organogramas, orientações internas e manuais operacionais;
 - j) avaliação de programas e planos e relatórios da auditoria interna;
 - k) pontos de vista de especialistas na área;
 - l) conversas com a entidade auditada e com as principais partes interessadas;
 - m) sistemas de informação de gestão ou outros sistemas de informação relevantes;
 - n) estatísticas oficiais;
 - o) relatórios de outras EFS;
 - p) coberturas da imprensa.
23. Avaliações e auditorias anteriores são muitas vezes uma fonte útil de informações. Elas podem ajudar a evitar trabalho desnecessário no exame de áreas recentemente analisadas e destacar deficiências que ainda não foram sanadas.

Definindo o(s) objetivo(s) e as questões de auditoria

24. O auditor deve estabelecer uma definição clara do(s) objetivo(s), que se relacione com os princípios da economicidade, eficiência ou efetividade (ver ISSAI 3000/35-37). O(s) objetivo(s) determina(m) a abordagem e o desenho da auditoria.
25. O(s) objetivo(s) de auditoria pode(m) ser pensado(s) como a questão geral de auditoria acerca do objeto (por exemplo, um programa ou atividade governamental) para a qual o auditor busca uma resposta. Portanto, é necessário que o objetivo de auditoria seja formulado de tal forma a permitir uma conclusão clara e inequívoca. O(s) objetivo(s) de auditoria pode(m) ser expresso(s) na forma de uma questão geral de auditoria, que é então dividida em subquestões mais detalhadas/específicas.
26. O objetivo de auditoria geralmente é baseado em uma perspectiva global, ou seja, uma perspectiva do nível mais elevado. Concentra-se principalmente nos requisitos, intenções, objetivos e expectativas do poder legislativo e do governo central. Porém, também é possível

agregar uma perspectiva orientada para o cliente, um foco no gerenciamento de serviços, no tempo de espera e em outras questões relevantes para os cidadãos ou usuários envolvidos.

27. O(s) objetivo(s) de auditoria examinado(s) pelo auditor operacional não precisam se basear exclusivamente em uma abordagem de auditoria retrospectiva (*ex-post*). O auditor pode realizar um estudo de programas em andamento, por exemplo, para estudar o nível de cumprimento de metas ou para avaliar o progresso alcançado.
28. É importante que o(s) objetivo(s) de auditoria se baseie(m) em considerações racionais e objetivas. Ao determinar o(s) objetivo(s) de auditoria, o auditor deve estabelecer onde estão os maiores problemas ou riscos, e onde a auditoria pode agregar maior valor. Para ajudar a definir objetivo(s) de auditoria adequado(s), o auditor pode realizar entrevistas com as principais partes interessadas e especialistas, e analisar potenciais problemas a partir de vários pontos de vista.
29. O(s) objetivo(s) de auditoria deve(m) fornecer informações suficientes à entidade auditada e a outras partes interessadas sobre o foco da auditoria. Objetivo(s) de auditoria bem definido(s) relaciona(m)-se a uma única entidade auditada ou a um grupo identificável de atividades, sistemas, operações, programas ou organizações governamentais.
30. É uma boa prática descrever o(s) objetivo(s) de auditoria da forma mais simples possível. A apresentação do(s) objetivo(s) de auditoria da forma mais clara e concisa possível evita que a equipe de auditoria realize trabalhos desnecessários ou excessivamente ambiciosos. É aconselhável que o auditor evite múltiplos objetivos, quando mais de uma questão principal é colocada, a fim de que seja possível se chegar a conclusões claras (ver “Definindo o escopo da auditoria” abaixo).

Elaborando questões de auditoria

31. É uma boa prática para o auditor elaborar questões de auditoria que abordem o(s) objetivo(s) de auditoria. Isso ajudará a definir e estruturar a auditoria.
32. É importante que as questões de auditoria sejam tematicamente relacionadas, complementares, não sobrepostas e coletivamente exaustivas na abordagem do(s) objetivo(s) de auditoria. O propósito é cobrir todos os aspectos do objetivo da auditoria com questões de auditoria específicas. Todos os termos empregados nas questões precisam ser claramente definidos. As questões devem ser formuladas de forma neutra, mesmo que o auditor espere encontrar problemas relacionados às questões.
33. Questões de auditoria podem ser analíticas, normativas ou descritivas. Mesmo que seja aconselhável formular questões de auditoria de forma analítica ou normativa, acrescentar questões descritivas pode, às vezes, ser útil em uma auditoria, especialmente ao preparar uma auditoria em uma área onde faltam informações sobre economicidade, eficiência e efetividade.
34. A formulação de questões de auditoria é um processo iterativo no qual o auditor especifica e refina repetidamente as questões, levando em conta o conhecimento de novas informações sobre o objeto, bem como a viabilidade de obter respostas. Durante a fase de planejamento, o propósito de formular questões de auditoria é direcionar sistematicamente a atenção para o que o auditor precisa saber para alcançar o objetivo de auditoria. Questões de auditoria podem ter que ser ajustadas para melhor refletir o objeto, à medida que o auditor adquire mais conhecimento durante a auditoria (ver ‘Execução’ nesta ISSAI), mas isso não deve ocorrer frequentemente. Uma vez que é recomendado que as questões de auditoria sejam comunicadas à entidade auditada, mudar as questões durante o curso da auditoria pode levantar dúvidas quanto ao profissionalismo, à objetividade e à imparcialidade da auditoria.

Definindo o escopo da auditoria

35. O(s) objetivo(s), as questões de auditoria e o escopo são inter-relacionados e precisam ser considerados em conjunto. Mesmo pequenas alterações no(s) objetivo(s) ou nas questões de auditoria podem ter um grande impacto no escopo geral do trabalho.
36. O escopo define o limite da auditoria. Para definir o escopo, o auditor precisa identificar quais entidades devem ser incluídas na auditoria ou qual programa em particular ou aspecto de um programa define o limite da auditoria. O auditor também deve identificar o período de tempo a ser coberto pela auditoria e, se pertinente, os locais a serem incluídos. Para evitar uma auditoria excessivamente complexa ou dispendiosa, o escopo da auditoria pode excluir certas atividades ou entidades, mesmo que, em princípio, pareçam relevantes para o objetivo de auditoria.
37. É uma boa prática discutir o escopo da auditoria com a entidade auditada na primeira oportunidade. Em alguns casos, também pode ser útil esclarecer explicitamente o que não deve ser coberto pela auditoria. Isso pode ajudar a reduzir equívocos ou falsas expectativas.

Estabelecendo os critérios da auditoria

38. O auditor precisa estabelecer critérios de auditoria adequados, que correspondam ao(s) objetivo(s) e às questões de auditoria (ISSAI 3000/45). Critérios de auditoria são as referências ou os padrões utilizados para avaliar o objeto a fim de determinar se um programa atende ou excede as expectativas. Os critérios fornecem a base para avaliar as evidências, desenvolver os achados e chegar às conclusões sobre o(s) objetivo(s) de auditoria.
39. Os critérios podem ser qualitativos ou quantitativos e definem as referências em relação às quais a entidade auditada será avaliada. Os critérios de auditoria podem ser gerais ou específicos, podem refletir um modelo normativo para o objeto sob análise, podem representar boas ou melhores práticas, ou uma expectativa de “o que deveria ser” de acordo com leis, regulamentos ou objetivos. Os critérios de auditoria também podem incluir “o que é esperado”, de acordo com conhecimento científico e melhores práticas, ou “o que poderia ser” (dadas melhores condições). A natureza da auditoria e as questões de auditoria determinam quais critérios são os mais adequados.
40. O auditor pode usar muitas fontes diferentes para identificar critérios de auditoria, por exemplo:
 - a) leis e regulamentos que regem o funcionamento da entidade auditada;
 - b) objetivos políticos ou declarações do poder legislativo;
 - c) decisões tomadas pelos poderes legislativo ou executivo;
 - d) indicadores-chave de desempenho estabelecidos pela entidade auditada ou pelo governo;
 - e) procedimentos detalhados para uma função ou atividade;
 - f) padrões de pesquisas, da literatura ou de organizações profissionais e/ou internacionais;
 - g) referenciais internacionais de bom desempenho;
 - h) desempenho correspondente no setor privado;
 - i) referenciais – mesma entidade, anos diferentes; diferentes entidades, mesma atividade;
 - j) documentos de planejamento, contratos e orçamentos da entidade auditada;
 - k) literatura geral sobre gestão e sobre o objeto;
 - l) critérios utilizados anteriormente em auditorias similares ou por outras EFS;
 - m) padrões definidos pelo auditor, possivelmente após consulta com especialistas no objeto;
 - n) identificação do que poderia ser (dadas melhores condições).

41. Às vezes, os critérios de auditoria são fáceis de definir, por exemplo, quando as metas estabelecidas pelo poder legislativo ou pelo governo são claras, precisas e relevantes. No entanto, frequentemente esse não é o caso. Os objetivos podem ser vagamente formulados, conflitantes ou inexistentes. Essa situação não deve impedir o auditor de realizar a auditoria. Sob tais condições, o auditor pode ter que estabelecer critérios que reflitam o resultado ideal ou esperado, em relação ao qual o desempenho da entidade possa ser medido. Uma possibilidade é estabelecer critérios permitindo que especialistas respondam perguntas como “quais seriam os melhores resultados possíveis, dadas as circunstâncias e de acordo com a prática comparável mais conhecida?” Se, por outro lado, o auditor utilizar critérios operacionais ou padrões estabelecidos pela entidade auditada, ele deve ser cauteloso. Atender a esses padrões não significa necessariamente um bom desempenho e o auditor deve estar ciente de que a entidade auditada pode estabelecer padrões irrazoavelmente baixos para ter certeza de que irá cumpri-los.

Quadro 2

Dicas para estabelecer bons critérios de auditoria. Certifique-se de que eles sejam:

- a) Relevantes e que tenham uma vinculação causal com as questões de auditoria.
- b) Compreensíveis, concisos e claros, ou seja, sem ambiguidades e fáceis de compreender.
- c) Completos, coletivamente exaustivos para cada questão de auditoria – tomados em conjunto, são suficientes para responder as questões de auditoria.
- d) Objetivos, livres de qualquer viés.
- e) Verificáveis, de modo que seja possível identificar quais procedimentos e evidências são necessários para fornecer uma resposta e concluir em relação aos critérios.

42. De acordo com a ISSAI 3000/49, o auditor deve, como parte do planejamento e/ou da execução da auditoria, discutir os critérios de auditoria com a entidade auditada e possivelmente com as partes interessadas relevantes. Espera-se, com isso, que discordâncias sobre critérios possam ser identificadas, discutidas e solucionadas num estágio inicial. Isso é especialmente importante quando os critérios são desenvolvidos especificamente para o trabalho ou quando eles não são óbvios e podem levar a um conflito com a entidade auditada.
43. É importante que o auditor ouça os bons argumentos da entidade auditada ao discutir os critérios, mas ao mesmo tempo esteja ciente de seu potencial interesse em esconder suas fraquezas. Os fatos e argumentos apresentados pela entidade auditada devem ser sopesados em face de outros fatos e argumentos relevantes (de outras fontes, de especialistas etc.) e o auditor pode aceitar a perspectiva da entidade auditada em relação aos critérios após cuidadosa consideração. No entanto, a decisão final sobre o estabelecimento de critérios é do auditor e é importante que este permaneça independente durante esse processo.

Escolhendo métodos para a coleta de evidências de auditoria

44. Uma parte importante do planejamento de como executar a auditoria é a determinação dos métodos a serem utilizados para a coleta e análise de dados. O(s) objetivo(s), as questões, o escopo e os critérios de auditoria são os fatores que orientam quais as evidências necessárias e os métodos mais apropriados para obter tais evidências.
45. Durante a fase de planejamento, o propósito da escolha de métodos é focar sistematicamente no que o auditor precisa saber para responder as questões de auditoria e abordar os critérios, e de onde e como o auditor pode obter as informações. Para isso, é aconselhável realizar um teste-piloto no qual o auditor teste o método de coleta de dados. O objetivo é adotar os melhores métodos e padrões, mas problemas práticos relacionados à disponibilidade de dados ou a

viabilidade e custos de coletá-los podem restringir a escolha de métodos. O auditor pode ter que se contentar com a segunda melhor solução.

46. Caso haja algum problema com a disponibilidade de dados secundários ou eles sejam de baixa qualidade, o auditor pode decidir pela coleta de dados primários, elaborando questionários, registros estatísticos, observações etc. Embora dados primários desenvolvidos pelo auditor sejam geralmente mais confiáveis, dados secundários coletados e/ou analisados por outros (por exemplo, relatórios de avaliação de desempenho, relatórios internos etc.) podem ser uma importante fonte de informações em auditorias operacionais.
47. Os auditores também podem ter que considerar alterações no planejamento da auditoria. O auditor deve decidir quais métodos são apropriados para uso na auditoria, ou seja, quais são as vantagens e desvantagens e se os métodos são muito dispendiosos para usar em comparação com os resultados esperados. Em tais situações, a relevância e o valor agregado pela alteração do planejamento precisam ser considerados, e as mudanças na auditoria precisam ser feitas o mais cedo possível.
48. As auditorias operacionais podem recorrer a uma grande variedade de técnicas de coleta de dados que são comumente utilizadas nas ciências sociais, tais como pesquisas, entrevistas, observações e coleta de dados administrativos e de documentos escritos. Métodos de amostragem estatística e pesquisas podem permitir que estimativas sejam feitas para toda população e estudos de caso combinados com outras evidências fornecem oportunidade para análises mais profundas.
49. Diferentes tipos de evidência de auditoria podem ser obtidos usando diferentes métodos de coleta de dados, como ilustrado na tabela abaixo.

Tabela 1. Relação entre tipos de evidência de auditoria e diferentes métodos

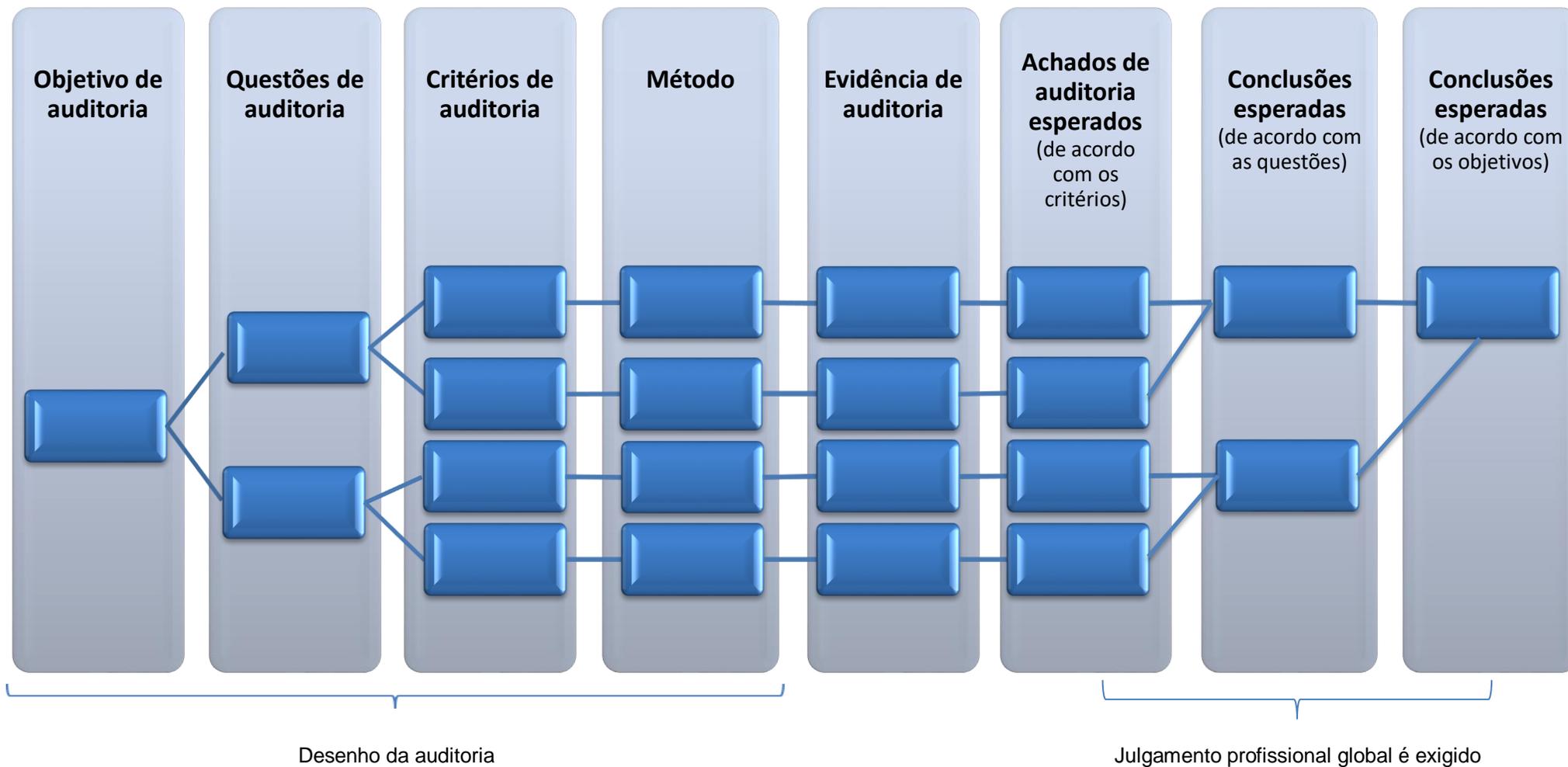
Evidência de auditoria	Métodos de coleta de dados
Evidência testemunhal	Entrevistas Pesquisas, questionários Grupos focais Grupos de referência
Evidência documental	Revisão de documentos Revisão de arquivos Uso de estatísticas existentes Uso de bases de dados existentes
Evidência física	Observação de pessoas Inspeção de objetos ou processos Experimentos, por exemplo, nível de segurança de dados eletrônicos
Evidência analítica	Por exemplo: Métodos de coleta de dados quantitativos. Análise DEA, análises de regressão. Cálculos, comparações, separação de informações em componentes, e argumentos racionais

50. É importante que o auditor estabeleça uma estratégia apropriada para a auditoria, combinando desenhos de estudo, métodos e técnicas de auditoria que se adequem ao contexto, ao(s) objetivo(s), às questões, aos critérios, às habilidades e aos recursos do auditor, bem como à disponibilidade de dados.

Um exemplo de matriz de planejamento

51. Ao planejar a auditoria, o auditor deve estabelecer correlação entre o(s) objetivo(s) de auditoria, o escopo e as questões de auditoria, os critérios de auditoria e os métodos de coleta e análise de dados. Não existe um modelo universalmente aplicável sobre como planejar e desenhar auditorias operacionais. O método apresentado abaixo representa boa prática e é frequentemente aplicado. Ele pode não se adequar a todas as auditorias, mas é útil em trabalhos complexos. Portanto, em cada caso o auditor deve refletir se o método apresentado é adequado ou se há alternativas melhores.
52. O objetivo de uma matriz de planejamento é tornar clara a viabilidade de se chegar a uma conclusão sobre o objetivo de auditoria e assegurar uma cadeia lógica de raciocínio e análise desde o objetivo de auditoria até os critérios e métodos utilizados. A matriz ajuda o auditor a impor um padrão lógico e disciplinado ao planejamento do trabalho e a garantir que todos os aspectos do objetivo de auditoria sejam considerados. Mais importante, a matriz de planejamento exige que o auditor esclareça, na fase de planejamento, contra quais fontes de evidência os critérios de auditoria podem ser testados.
53. A figura mostra como o(s) objetivo(s) de auditoria pode(m) ser desdobrados(s) em questões de auditoria específicas e como cada questão está relacionada aos critérios de auditoria. Ao extrair conclusões, o auditor exerce julgamento profissional que leva em consideração os diferentes achados de auditoria, a materialidade dos achados e a natureza das falhas reveladas no decorrer da auditoria.
54. É importante que o auditor indique claramente na matriz de planejamento que tipo de análise é necessária para que se possa obter evidência de auditoria suficiente e apropriada a fim de estabelecer os achados. Isso exige que o auditor descreva que tipos de informações e dados devem ser coletados, as fontes específicas, as técnicas necessárias para a coleta de dados, e os tipos de métodos que devem ser utilizados para analisar os dados.
55. Como mostrado na figura abaixo, os achados de auditoria esperados estão diretamente relacionados aos critérios de auditoria. O auditor terá que avaliar se o programa ou a entidade cumpre os critérios. Se a auditoria mostrar que alguns dos critérios são cumpridos enquanto outros não, o auditor deve usar seu julgamento profissional para ponderar qual seria a conclusão da auditoria.

Figura 1: Matriz de Planejamento da auditoria (um exemplo)



Boa gestão de projeto e apresentação do plano aos supervisores e à administração da EFS

56. Como a auditoria operacional é demorada e dispendiosa, é essencial que seja adequadamente planejada, que a implementação do plano possa ser regularmente supervisionada e que ações corretivas possam ser tomadas quando necessário. O plano de auditoria deve ser escrito e documentado e então submetido à administração da EFS para aprovação.
57. A equipe de auditoria deve ter, coletivamente, a competência profissional necessária para realizar a auditoria. Todos os membros da equipe precisam entender as questões de auditoria da mesma maneira, assim como os termos de referência do trabalho a eles designado e a natureza das responsabilidades deles exigidas pelas normas de auditoria aplicáveis. No entanto, uma pessoa, geralmente o auditor mais experiente ou de nível mais alto, pode ser designado coordenador da equipe. O coordenador da equipe é responsável pela execução do trabalho de auditoria, bem como pela distribuição das tarefas aos membros da equipe. Ele garante que a produção de resultados pela equipe de auditoria seja de alta qualidade e realizada em tempo hábil. É uma boa prática buscar oportunidades de desenvolvimento das equipes como parte do trabalho de auditoria. Um exemplo seria selecionar um auditor menos experiente como coordenador e, ao mesmo tempo, garantir apoio e acompanhamento de um auditor mais experiente.
58. Ao elaborar um plano de auditoria, é importante determinar o cronograma e os recursos necessários. O auditor também deve considerar se há necessidade de consultar especialistas internos ou externos (consultores, outros auditores) a fim de melhorar a qualidade da auditoria. Um planejamento por etapas pode ajudar a equipe a dividir o processo de auditoria em partes menores. Isso torna mais fácil para a equipe avaliar quão realista é a programação de uso dos recursos em comparação com o trabalho necessário. Se o plano mostrar que os prazos são muito curtos, a equipe pode precisar expandir o cronograma ou considerar quais questões de auditoria são as mais importantes, e utilizar o tempo e os recursos de acordo. Às vezes, questões menos importantes podem ser respondidas com o uso de métodos de coleta de dados que consomem menos tempo, tais como o uso de fontes secundárias, em vez de usar dados de questionários ou entrevistas.
59. É uma boa prática documentar o uso de recursos orçados e dias trabalhados, assim como as etapas cumpridas. Esta última pode ser documentada eletronicamente ou em papéis de trabalho, juntamente com eventos importantes da auditoria. No caso de auditorias mais complexas, a EFS pode considerar a nomeação de um supervisor experiente ou de um comitê de orientação para orientar a equipe e monitorar o progresso da auditoria.
60. Os supervisores de auditoria fornecem orientação e direção à equipe designada para a auditoria, a fim de abordar os objetivos e cumprir os requisitos aplicáveis. Ao mesmo tempo, mantêm-se informados sobre problemas significativos encontrados, revisam o trabalho realizado e proporcionam efetivo treinamento em serviço. A natureza e a extensão da supervisão da equipe e a revisão do trabalho de auditoria podem variar dependendo de vários fatores, tais como o tamanho da organização de auditoria, a importância do trabalho e a experiência da equipe. Normalmente, também é aconselhável manter a alta administração regularmente informada sobre o progresso da auditoria, novos achados, conclusões e recomendações.

Gerenciando riscos da auditoria

61. É uma boa prática incluir uma discussão dos riscos específicos da auditoria e de como o auditor planeja mitigá-los no plano de auditoria ou no pré-estudo. A avaliação de riscos pode assumir muitas formas, mas pode ser realizada abordando as seguintes questões:
- a) Existem dados disponíveis suficientes e esses dados são de boa qualidade?

- b) A equipe de auditoria possui habilidades e conhecimento suficientes para essa auditoria em particular?
 - c) Os prazos e recursos (horas/orçamento) necessários para realizar a auditoria são factíveis?
 - d) O tema de auditoria é sensível (sensibilidade política, sensibilidade da mídia, sensibilidade parlamentar), altamente visível ou controverso?
 - e) A auditoria e/ou o objeto são muito complexos?
 - f) Existe algum risco relacionado à integridade da administração ou às relações da entidade?
62. Se o risco da auditoria for significativo, pode ser necessário desenvolver estratégias para mitigar os riscos e/ou modificar o plano de auditoria. O auditor pode então desenvolver e ajustar a estratégia de coleta de evidências para reduzir o risco da auditoria. Pode ser útil considerar, por exemplo:
- a) estabelecer uma combinação de pessoal diferente - por exemplo, incluindo membros mais experientes;
 - b) usar especialistas adicionais internos e externos;
 - c) ajustar a estratégia e os métodos de coleta e análise de dados;
 - d) estabelecer acordos de comunicação específicos com a entidade auditada;
 - e) estabelecer medidas específicas de controle de qualidade.

Comunicação na fase de planejamento

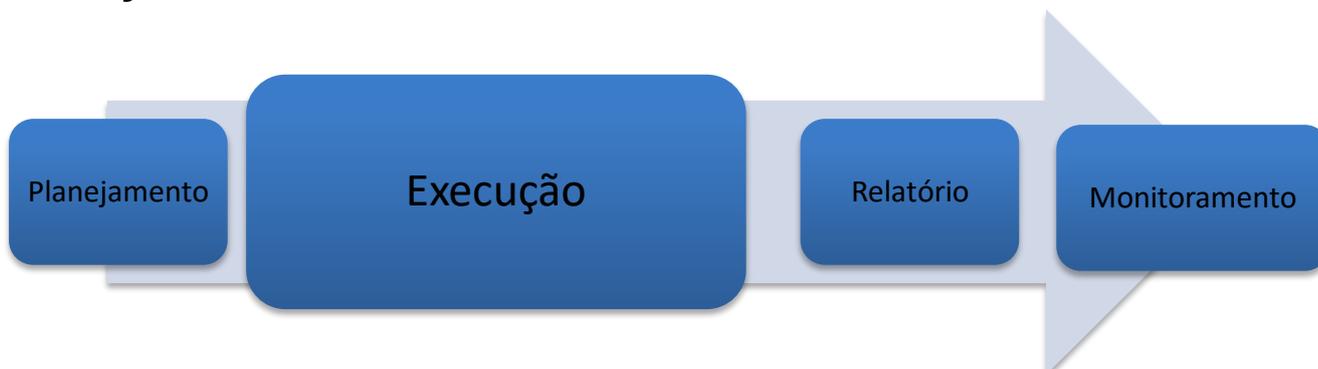
63. É aconselhável planejar contatos com a entidade auditada e as partes interessadas relevantes durante a fase de planejamento e durante todo o processo de auditoria, a fim de mantê-los continuamente informados sobre o andamento da auditoria.
64. Práticas relacionadas à comunicação podem variar. Algumas EFS preferem dar à entidade auditada – especialmente à alta administração – informações detalhadas sobre o desenho do estudo, uma vez que seu envolvimento desde logo pode ajudar a tranquilizar a entidade auditada e as partes responsáveis sobre a natureza e o escopo dos critérios de auditoria. Outras EFS não fornecem informações detalhadas nesta fase e preferem fornecê-las após a proposta de auditoria ter sido aprovada. Mesmo sem fornecer informações detalhadas, geralmente é uma boa prática fornecer à entidade auditada informações sobre as premissas e razões por trás da decisão de realizar a fase de planejamento. Discussões preliminares com a entidade auditada são vitais para informá-la sobre o projeto, sobre o que uma possível auditoria poderia ser e por que ela pode ser realizada.
65. Discussões com os gestores e o pessoal da entidade auditada são importantes para obter conhecimento básico da área de auditoria e de suas funções e condições. Para evitar mal-entendidos, é aconselhável informar a entidade auditada envolvida sobre tais contatos. Diálogos com a entidade auditada podem ainda reorientar os objetivos originais da auditoria. Além disso, pode também ser importante ter discussões com os auditores internos e aproveitar suas experiências.

Quadro 3

Os seguintes tópicos podem servir como exemplos para discussões com a entidade auditada durante a fase de planejamento:

- a) se a auditoria é solicitada por outros, por exemplo, o poder legislativo, ou se é iniciativa da própria EFS;
- b) se a auditoria está abordando um risco geral, envolve uma avaliação estratégica ou se é relacionada a questões de economicidade, eficiência ou efetividade, e se for o caso, com base em quê;
- c) o propósito e os objetivos do pré-estudo;
- d) o desenho da auditoria, o escopo de auditoria, o cronograma e a metodologia;
- e) os critérios da auditoria;
- f) o tipo de informação que a EFS pode precisar obter da entidade auditada nesta fase, a fim de construir uma base de conhecimento, testar potenciais desenhos etc.

66. Além de reuniões e discussões com a entidade auditada, vários métodos podem ser usados para apoiar o processo de comunicação na fase de planejamento:
- a) *Enviar uma carta* diretamente ao dirigente máximo da entidade auditada. Isso garantirá a devida apresentação da auditoria à alta administração. Um modelo pode ser desenvolvido para assegurar que as informações sejam apresentadas da mesma maneira em todas as auditorias.
 - b) *Elaborar um folheto* apresentando o mandato e os princípios de auditoria operacional, bem como um esboço do processo de auditoria. Isso facilitará a compreensão do que é uma auditoria operacional e o que processo de auditoria incluirá. Esse material pode ser disponibilizado no site da EFS para uma introdução geral à auditoria operacional.
 - c) *Identificar as pessoas de contato* na entidade auditada para possibilitar que o auditor tenha contato direto e garanta o bom andamento do processo de auditoria. No entanto, é importante manter a alta administração de ambos os lados informada sobre assuntos importantes, algo que pode ser facilitado por meio de uma pessoa de contato.
67. É responsabilidade do auditor facilitar o diálogo e a comunicação adequados. Entretanto, se ocorrer alguma discordância, é importante abordá-la de maneira profissional e justa – ouvir com atenção, concentrar-se nos fatos, ser objetivo e manter a sua integridade.

EXECUÇÃO

68. Esta seção contém requisitos e orientações para a execução de auditorias operacionais. O propósito desses requisitos é estabelecer a abordagem geral a ser aplicada pelo auditor ao executar uma auditoria operacional. Os requisitos referem-se primeiramente à obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada e, em segundo lugar, ao uso dessa evidência para responder as questões de auditoria e o(s) objetivo(s) da auditoria.

Evidência

Requisito de acordo com a ISSAI 3000:

O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar os achados, chegar a conclusões em resposta às questões de auditoria e ao(s) objetivo(s) da auditoria e, quando relevante e permitido pelo mandato da EFS, formular recomendações.
(ISSAI 3000/106)

Orientação

69. Para que possa responder as questões de auditoria e ser capaz de chegar a uma conclusão sobre o(s) objetivo(s) de auditoria, o auditor deve reunir as evidências necessárias. As decisões sobre como proceder com este processo de coleta de dados geralmente são tomadas quando a auditoria é planejada (ver “Planejamento”, acima). Dependendo de quão detalhado é o plano geral da auditoria, pode ser necessário, no início da execução da auditoria, aprofundar mais sobre onde e como obter as evidências necessárias. Pode ser útil preparar planos de auditoria detalhados, se isso não tiver sido feito na fase de planejamento.
70. Quando a evidência de auditoria é obtida, o auditor deve avaliar se é suficiente e apropriada. Com base nessa avaliação, deve decidir se são necessárias mais ou diferentes evidências.

Como obter evidência suficiente e apropriada

71. Em auditorias operacionais, as evidências raramente são conclusivas (do tipo sim/não ou certo/errado). Geralmente, as evidências de auditoria são mais persuasivas (“apontam para a conclusão...”). Quando se trabalha em áreas onde as evidências são persuasivas e não conclusivas, pode ser útil ter discussões, ainda na fase de planejamento ou no início da fase de execução, com especialistas no tema sobre a natureza das evidências a serem obtidas e a maneira como serão analisadas e interpretadas pelo auditor. Essa abordagem reduz o risco de má interpretação das evidências e pode acelerar o processo de auditoria. Também é importante que o auditor busque informações de diferentes fontes, uma vez que organizações, indivíduos em uma organização, especialistas e partes interessadas têm diferentes perspectivas e argumentos a serem apresentados.
72. O objetivo da fase de planejamento é planejar adequadamente e de maneira completa a auditoria, a fim de que seja possível aplicar os métodos de coleta de dados descritos nos documentos de planejamento. No entanto, na fase de execução, o auditor deve continuar identificando possíveis fontes de informação que possam ser usadas como evidência. Nem todas as situações podem ser previstas durante a fase de planejamento, e, portanto, o auditor pode ter que ajustar o escopo, as questões, os critérios e os métodos para coleta e análise de dados durante a fase de execução. É aconselhável limitar alterações radicais no planejamento da auditoria, a menos que seja inevitável. Mudanças relevantes no planejamento são decididas pela administração da EFS e a entidade auditada precisa ser informada sobre elas.
73. O auditor também deve avaliar se a falta de evidência suficiente e apropriada se deve a deficiências no controle interno ou a outras fraquezas do programa, e se a falta de evidência suficiente e apropriada em si pode ser base para achados de auditoria.

Avaliando se a evidência é suficiente e apropriada

74. O conceito de evidência suficiente e apropriada é essencial em uma auditoria (Ver ISSAI 3000/106-111). Ao avaliar evidências, o auditor deve ponderar se as evidências, tomadas como um todo, são suficientes e apropriadas para abordar os objetivos de auditoria e sustentar os achados e as conclusões. Os objetivos de auditoria podem variar amplamente, assim como o nível de trabalho necessário para avaliar a suficiência e adequação das evidências para abordar os objetivos. Os conceitos de risco e materialidade auxiliam o auditor a avaliar a evidência de auditoria (Ver também “Risco de Auditoria e Materialidade” na ISSAI 3100).

Quadro 4*Suficiência*

É a medida da quantidade da evidência usada para abordar os objetivos de auditoria e sustentar os achados e conclusões.

Apropriada

É a medida da qualidade da evidência que abrange a relevância, a validade e a confiabilidade da evidência usada para abordar os objetivos de auditoria e sustentar os achados e conclusões.

a) Relevância

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

b) Validade

- refere-se à extensão em que a evidência é uma base significativa ou razoável para medir o que está sendo avaliado. Em outras palavras, a validade refere-se à extensão em que a evidência representa o que se pretende representar.

c) Confiabilidade

- refere-se à extensão em que a evidência de auditoria é suportada pela corroboração de dados de fontes variadas ou produz os mesmos achados de auditoria quando testados repetidamente.

75. Como mencionado acima, existem diferentes tipos e fontes de evidência que o auditor pode usar. Cada tipo de evidência tem suas próprias forças e fraquezas. Os contrastes a seguir são úteis para avaliar se as evidências são apropriadas:
- a) A evidência documental é mais confiável do que a evidência oral, mas a confiabilidade varia dependendo da fonte e do propósito do documento.
 - b) A evidência testemunhal que é corroborada por escrito é mais confiável do que a evidência oral sozinha.
 - c) A evidência baseada em muitas entrevistas em conjunto é mais confiável do que a evidência baseada em uma ou poucas entrevistas.
 - d) A evidência testemunhal obtida sob condições nas quais as pessoas podem falar livremente é mais confiável do que a evidência obtida sob circunstâncias nas quais as pessoas podem se sentir intimidadas.
 - e) A evidência obtida de uma terceira parte bem informada, credível e imparcial é mais confiável do que a evidência obtida da administração da entidade auditada ou de outras pessoas que tenham um interesse direto na entidade.
 - f) A evidência obtida quando o controle interno é efetivo é mais confiável do que a evidência obtida quando o controle interno é fraco ou inexistente.

- g) A evidência obtida por meio de observação direta, cálculo e inspeção do auditor é mais confiável do que a evidência obtida indiretamente.
- h) Documentos originais são mais confiáveis do que documentos copiados.
76. Os pressupostos a seguir são úteis para avaliar a suficiência da evidência:
- Quanto maior o risco de auditoria, maior a quantidade e a qualidade de evidências requeridas.
 - Evidências mais robustas podem permitir que menos evidências sejam usadas.
 - Ter um grande volume de evidências de auditoria não compensa a falta de relevância, validade ou confiabilidade.
 - Mais evidência é normalmente necessária quando a entidade auditada tem outra opinião sobre o objeto de auditoria.
77. O auditor deve determinar a suficiência e adequação geral das evidências para fornecer uma base razoável para os achados e conclusões, dentro do contexto dos objetivos de auditoria. O julgamento profissional auxilia o auditor a determinar a suficiência e adequação da evidência como um todo (ver também “Julgamento profissional e ceticismo” na ISSAI 3100). A interpretação, o resumo ou a análise das evidências são normalmente utilizados no processo de determinar se a evidência é suficiente e apropriada e no relato dos resultados do trabalho de auditoria. Quando apropriado, o auditor pode usar métodos estatísticos para analisar e interpretar evidências para avaliar sua suficiência.

Quadro 5

Evidência suficiente e apropriada

- A evidência é suficiente e apropriada quando fornece uma base razoável para sustentar os achados ou conclusões dentro do contexto dos objetivos de auditoria.
- A evidência não é suficiente ou apropriada quando:
 - o uso da evidência implica um risco inaceitavelmente alto que poderia levar o auditor a chegar a uma conclusão incorreta ou imprópria;
 - a evidência tem limitações significativas, dados os objetivos da auditoria e o uso pretendido da evidência; ou
 - a evidência não fornece uma base adequada para abordar os objetivos da auditoria ou para sustentar os achados e as conclusões. O auditor não pode usar tal evidência como suporte para achados e conclusões.

Achados e conclusões

Requisito de acordo com a ISSAI 3000:

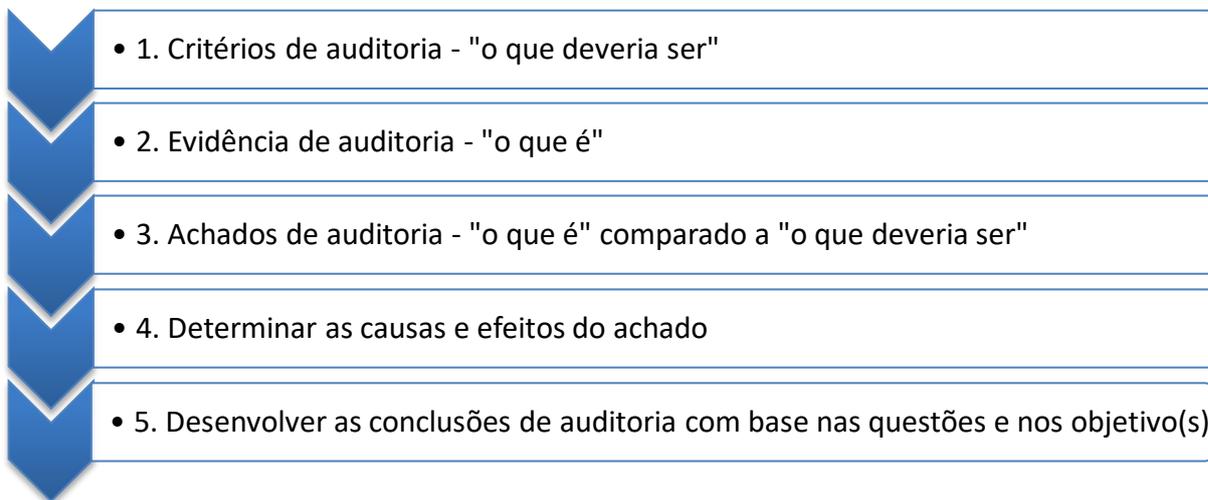
O auditor deve analisar as informações coletadas e garantir que os achados de auditoria sejam colocados em perspectiva e respondam às questões e ao(s) objetivo(s) da auditoria, reformulando o(s) objetivo(s) e as questões de auditoria quando necessário. (ISSAI 3000/112)

Orientação

78. A auditoria operacional envolve uma série de processos analíticos que evoluem gradualmente por meio de interação mútua, permitindo que as questões e os métodos empregados se

desenvolvam em profundidade e sofisticação. Todo esse processo é intimamente ligado ao processo de elaboração do relatório de auditoria. O relatório pode ser visto como uma parte essencial do processo analítico que culmina em respostas às questões e ao(s) objetivo(s) de auditoria (ver “Relatório”, abaixo).

79. As etapas do processo analítico para chegar às conclusões de auditoria podem ser ilustrados da seguinte maneira:



80. A etapa 1 é estabelecer os critérios de auditoria, o que é feito na fase de planejamento. A etapa 2 é a coleta de evidências e a avaliação se elas são suficientes e apropriadas. (Ver seção sobre “Evidência”, acima).
81. A etapa 3 é quando o auditor utiliza as evidências para responder as questões e o(s) objetivo(s) de auditoria. Quando os critérios são comparados com a situação real, os achados de auditoria são gerados.
82. Etapa 4: uma vez que o auditor tenha identificado um desvio entre ‘o que deveria ser’ e ‘o que é’, ele é aconselhado a determinar, quando possível, porque o desvio ocorreu (causa) e quais as consequências (efeitos) disso.
83. Na etapa 5, o auditor irá chegar a uma conclusão com base nos achados. A formulação de conclusões pode exigir um grau significativo de julgamento profissional e interpretação do auditor para responder as questões e o(s) objetivo(s) de auditoria. É necessário considerar o contexto, todos os argumentos relevantes e as diferentes perspectivas antes que as conclusões possam ser tiradas. O envolvimento da alta administração da EFS é recomendado (ver “Controle de Qualidade” na ISSAI 3100).

Chegando aos achados de auditoria

84. Achados de auditoria são os resultados da análise e avaliação de evidências específicas e sua relação com os critérios de auditoria. Em seguida, os achados são usados para responder as questões de auditoria, que, por sua vez, servem como base para extrair conclusões de acordo com o(s) objetivo(s) (veja o exemplo de Matriz de Planejamento de auditoria na seção “Planejamento”, acima). Os achados de auditoria normalmente contêm os seguintes elementos: critérios (“o que deveria ser”), evidências (“o que é”), causas (“por que há um desvio dos critérios”), e efeitos (“quais são as consequências”).

85. Atender ou exceder os critérios pode indicar “boas práticas”, levando a um bom desempenho. Não atender os critérios pode indicar que melhorias são necessárias. Entretanto, é irrealista esperar que o desempenho de uma entidade auditada em termos de economicidade, eficiência e efetividade deveria sempre atender os critérios. É importante perceber que um desempenho satisfatório não significa um desempenho perfeito, mas é baseado no que uma pessoa sensata esperaria, levando em conta as circunstâncias da entidade auditada. Ademais, em termos realistas, critérios nem sempre podem ser plenamente atendidos. Este poderia ser o caso, por exemplo, de alguns acordos internacionais que podem ser difíceis de cumprir integralmente a curto ou médio prazo. “Desempenho satisfatório” pode, neste caso, ser entendido como alcançar o que pode ser realisticamente alcançado, a fim de melhorar gradualmente a situação até satisfazer os critérios. Isso significa que, independentemente de se a entidade auditada atende ou não os critérios, o auditor também deve considerar a materialidade e aplicar julgamento profissional ao interpretar como tal situação afeta o desempenho da entidade.
86. A maioria das auditorias envolve algum tipo de análise para entender ou explicar o que foi observado. Ao analisar as informações coletadas, recomenda-se que o auditor se concentre na questão e no(s) objetivo(s) da auditoria. Isso ajudará a organizar os dados e também fornecerá foco para a análise. Uma ampla gama de modelos ou métodos de análise é usada, dependendo do objetivo da auditoria e dos tipos de evidência utilizados. Quase todas as auditorias incluem diferentes formas de análise de documentos. Dependendo da quantidade de documentos e critérios analisados, a análise pode variar em termos de detalhes. A maioria das auditorias também inclui entrevistas com a entidade auditada ou outras partes interessadas. Estas podem ser realizadas de várias maneiras dependendo do objetivo da entrevista – entrevistas estruturadas podem servir como base para análises mais avançadas, enquanto entrevistas menos formais servem como base para explorar as visões da entidade auditada. Além disso, diferentes tipos de métodos estatísticos podem ser usados para analisar grandes quantidades de dados – de métodos básicos aos mais avançados – dependendo do tipo de dados utilizados. Em todas as auditorias, discussões na equipe, com os colegas e a administração proporcionam informações essenciais quando achados e conclusões estão sendo analisados e redigidos. Por fim, as discussões com a entidade auditada e, em alguns casos, com grupos focais podem fornecer ao auditor informações valiosas nessa fase da auditoria.

Quadro 6

Exemplos de alguns diferentes métodos e modelos de análise

- a) Análise estatística de dados
- b) Análise de documentos ou evidência física
- c) Análise sistemática de entrevistas
- d) Estudos de documentos ou evidência física
- e) Discussões dentro da equipe de auditoria, com colegas experientes e com a administração
- f) Discussões com a entidade auditada
- g) Discussões com grupos focais

87. As análises podem às vezes também exigir comparações dos achados, por exemplo:
- a) usar referenciais de diferentes instituições – as instituições não tão bem-sucedidas podem aprender com as mais bem-sucedidas; e
 - b) comparar a área auditada com uma área similar auditada em outro país ou jurisdição.

Determinando causa e efeito de um achado

88. Embora seja importante buscar explicações para desvios dos critérios, as causas devem ser apresentadas com cautela. Elas devem ser suportadas por evidências de auditoria suficientes e apropriadas. É relevante considerar os pontos de vista da entidade auditada sobre as razões para problemas de desempenho ou fraquezas. Se tais pontos de vista não se basearem em evidência de auditoria suficiente e apropriada, o auditor não pode tomar como certo que eles são pertinentes ou corretos. Se não forem suficientemente apoiados por evidências, mas forem razoáveis de acordo com o julgamento profissional do auditor, este pode optar por apresentar os pontos de vista da entidade auditada no seu relatório.
89. O auditor é aconselhado a identificar os possíveis efeitos de os critérios não serem atendidos. Se possível, ao identificar os efeitos, a situação real deve ser comparada com a condição ideal em que os critérios teriam sido atendidos. Em certa medida, esses possíveis efeitos podem ter sido considerados em um estágio anterior, como motivação para realizar a auditoria desse problema em particular.
90. Os efeitos podem ser identificados tanto como o que já ocorreu ou como provável impacto futuro baseado em raciocínio lógico. A natureza dos achados determina se o auditor pode apresentar efeitos reais ou potenciais. Os efeitos reais de condições passadas ou presentes ajudam a demonstrar as consequências e geralmente fornecem as razões pelas quais ações corretivas são necessárias. Efeitos potenciais são geralmente descritos como consequências lógicas que podem ocorrer quando a evidência não atende ao critério. Os efeitos potenciais são, em certo grau, especulativos, assim o auditor deve usá-los com cuidado, especialmente na ausência de qualquer evidência relacionada ou de efeitos observados no passado.
91. É importante que o auditor examine cuidadosamente o relacionamento entre causa e efeito e atente para a possibilidade de outros fatores externos poderem influenciar o efeito observado. Pode ser necessário usar técnicas analíticas avançadas para responder a questões sobre causa e efeito.

Quadro 7

É importante compreender a natureza de qualquer relacionamento que possa existir entre causa e efeito. Nem sempre é o caso, por exemplo, que o financiamento deficiente cause condições piores. Pode ser devido à má qualidade do atendimento que o financiamento foi reduzido para uma organização em particular. Ao examinar os dados, o auditor tem que lembrar que existem muitas razões para os relacionamentos existirem:

- a) Pode haver um *relacionamento direto de causa-e-efeito*. Por exemplo, se uma universidade tem um número fixo de admissões a cada ano, e aumenta a admissão de estudantes de meio-período, então deve reduzir a admissão em período integral.
- b) Pode haver um *relacionamento reverso de causa-e-efeito*. Por exemplo, os maus resultados nos exames podem ser devido à baixa frequência, mas, igualmente, a baixa frequência pode ser devido aos maus resultados nos exames.
- c) O relacionamento pode ser uma *coincidência*. Por exemplo, pode haver uma relação entre a qualidade da atenção à saúde em um determinado município e os resultados dos exames naquela mesma localidade, mas é difícil dizer que um causa o outro.
- d) Pode haver um *efeito de confusão*. Por exemplo, o relacionamento entre a qualidade da atenção à saúde e os resultados dos exames pode ser devido ao uso eficaz dos recursos dentro do município, que pode não ter sido considerado como parte do trabalho de campo.

Desenvolvendo conclusões após considerar achados

92. Uma vez que o auditor tenha estabelecido os achados, determinado porque os critérios não estão sendo atendidos (causas) e as possíveis consequências disso (efeitos), o auditor está pronto para extrair conclusões. Conclusões são afirmações deduzidas pelo auditor a partir dos achados. Considerando que as auditorias operacionais apontam deficiências em aspectos da economicidade, eficiência e/ou efetividade, as conclusões devem especificar as razões pelas quais tais aspectos não são plenamente satisfeitos.
93. As conclusões de auditoria esclarecem e adicionam significado a achados específicos no relatório. As conclusões apresentam a opinião do auditor e vão além de meramente reafirmar os achados. Enquanto os achados de auditoria são identificados comparando-se “o que deveria ser”, de acordo com os critérios, com as evidências de auditoria (incluindo evidências analíticas) sobre “o que é”, as conclusões também refletem as explicações e pontos de vista do auditor com base nesses achados. As conclusões podem incluir a identificação de um tema geral ou um certo padrão nos achados. Um problema subjacente que explique os achados pode também ser identificado.
94. As conclusões devem decorrer logicamente dos achados, isto é, dos problemas ou deficiências de desempenho e suas causas e efeitos. Além dos achados, todos os passos analíticos realizados terão que ser claramente explicados e justificados.
95. Ao tirar conclusões, muitas vezes será necessário revisitar a análise de dados e os achados de auditoria para ter certeza de que as conclusões são baseadas em fundamentos sólidos. A análise de dados consiste em combinar resultados de diferentes tipos de fontes. Como mencionado anteriormente, existem diferentes métodos que podem ser usados nessa análise. Em uma auditoria operacional adequadamente conduzida, os argumentos apresentados são contrabalançados com os melhores contra-argumentos possíveis, e os vários pontos de vista diferentes são sopesados uns contra os outros. As conclusões devem ser baseadas nos objetivo(s), critérios, evidências e achados.
96. Ao extrair conclusões, o auditor deve testá-las regularmente em relação à base de evidências. Conclusões que são sustentadas por diferentes tipos de evidência provavelmente são mais sólidas do que aquelas baseadas em apenas uma fonte de evidência.
97. No processo de desenvolvimento de conclusões, pode ser necessário que o auditor ajuste ou modifique levemente uma questão de auditoria e, em raras ocasiões, até mesmo o(s) objetivo(s) da auditoria. Pode ser necessário ajustar levemente uma questão de auditoria, quando tornar-se claro, durante a análise, que não será possível responder precisamente a questão a partir das evidências e dos achados obtidos. Idealmente, essas dificuldades devem ser identificadas, e os ajustes necessários realizados, no início do processo de auditoria. Se mais ajustes forem necessários, devem ser discutidos e comunicados internamente e com a entidade auditada.
98. É importante que o auditor se oriente pelos objetivos, trabalhe sistematicamente, com devido zelo e objetividade, e exerça julgamento profissional ao analisar evidências. É vital que adote uma abordagem crítica e mantenha uma distância objetiva das informações apresentadas. Ao mesmo tempo, deve ser receptivo aos pontos de vista e argumentos. O auditor deve ser capaz de ver as coisas de diferentes perspectivas e de manter uma atitude aberta e objetiva aos vários pontos de vista e argumentos. Um auditor que não é receptivo pode deixar escapar os melhores argumentos. Isso também ressalta a importância de fazer avaliações racionais, ignorando suas preferências pessoais e as de terceiros. Por conseguinte, é importante que a participação do auditor seja expressa num processo de reflexão e análise objetiva, e não com a convicção de que certos pontos de vista são corretos (Ver “Julgamento e ceticismo profissionais” na ISSAI 3100).

Gerenciando o risco de auditoria na fase de execução

99. É importante monitorar os riscos de auditoria e as estratégias de mitigação planejadas e ajustá-las às mudanças nas circunstâncias, quando necessário, ao longo da auditoria. Um bom planejamento permitirá que o auditor gerencie os riscos ao executar a auditoria, uma vez que terá planejado para diferentes eventualidades e cenários. Por exemplo, se os procedimentos de coleta de dados planejados não permitem que a equipe colete evidências suficientes, o auditor precisa desenvolver um plano alternativo para ajustar esses procedimentos ou, se necessário, ajustar as questões a serem respondidas. O auditor também sempre precisa avaliar se os riscos de auditoria mudaram de tal maneira que possam levar a conclusões inadequadas, informações desequilibradas ou não agregar valor. Procedimentos de controle de qualidade e supervisão adequados são importantes nesse sentido.

Documentação durante a fase de execução

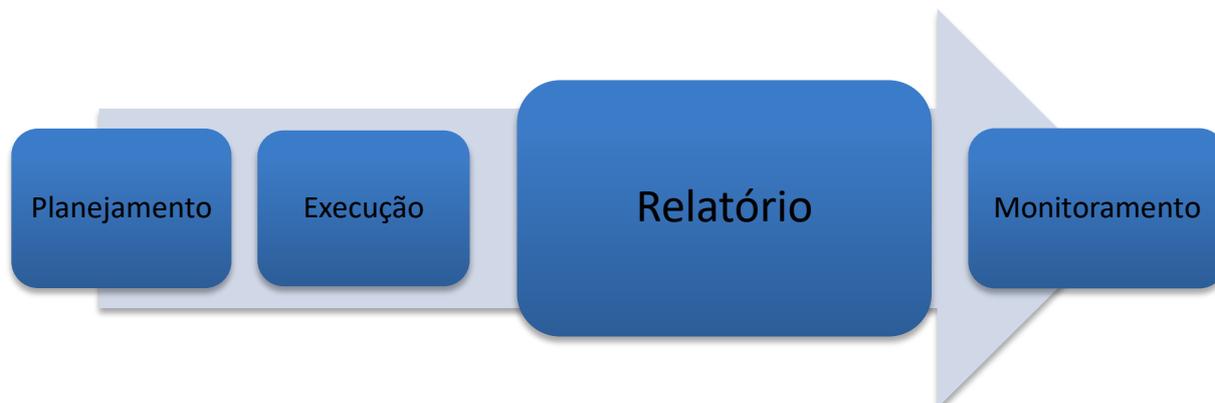
100. O auditor deve documentar a auditoria de maneira suficiente, completa e detalhada, de acordo com a ISSAI 3000/86. Preparar a documentação de auditoria em tempo hábil ajuda a melhorar a qualidade da auditoria e facilita a revisão e avaliação efetiva da evidência obtida e das conclusões alcançadas, antes que o relatório seja finalizado. Como é difícil reconstruir e lembrar atividades específicas relacionadas à coleta de evidências de auditoria semanas depois de terem sido efetivamente realizadas, o trabalho precisa ser documentado à medida que a equipe de auditoria o vai completando, a fim de reduzir o risco de documentação de auditoria imprecisa, de melhorar a qualidade de auditoria, e de melhorar a eficiência do trabalho.
101. A natureza e extensão da documentação de auditoria para uma auditoria específica são, em grande parte, uma questão de julgamento profissional, baseado nas circunstâncias singulares de cada auditoria. Entretanto, normalmente, espera-se que um auditor documente o seguinte:
- a) o(s) objetivo(s), o escopo e a metodologia da auditoria; e
 - b) o trabalho realizado e as evidências obtidas para sustentar os julgamentos significativos e as conclusões.

Discutindo os achados e conclusões preliminares – interna e externamente

102. À medida que o trabalho avança, o relatório preliminar gradualmente toma forma. As anotações e observações são colocadas em uma ordem estruturada e, à medida que as discussões internas e externas progredem, o texto é rascunhado, avaliado e reescrito; os detalhes são verificados e as conclusões são discutidas. A comunicação é essencial no processo analítico porque o auditor deve considerar o contexto e todos os argumentos relevantes, assim como diferentes perspectivas antes que as conclusões possam ser finalmente extraídas. Por essa razão, o auditor precisa manter uma comunicação efetiva e adequada com a entidade auditada e as partes interessadas relevantes.
103. Discussões internas com auditores e colegas experientes podem ajudar o auditor no processo analítico – na ponderação dos achados e na avaliação de achados e conclusões preliminares.
104. Externamente, há a necessidade de troca de informações para discutir os principais assuntos que emergiram durante a auditoria. Nessa fase, é necessário assegurar que a base factual das descrições seja precisa e razoável, e que as análises sejam abrangentes e abordem as causas dos problemas identificados. Vários argumentos precisam ser demonstrados e os achados colocados em perspectiva. Reuniões com a entidade auditada podem servir para confirmar fatos e promover o desenvolvimento dos achados e recomendações da auditoria.
105. É uma boa prática ter reuniões com a alta administração ou outros agentes governamentais. Outra boa prática é realizar reuniões de grupos focais, nas quais várias partes interessadas e

especialistas são convidados a discutir achados, conclusões e recomendações preliminares. Poder discutir vários assuntos com a participação de todas as principais partes interessadas agregará valor à auditoria (Ver “Comunicação” na ISSAI 3100).

RELATÓRIO



106. Esta seção contém requisitos e orientações para relatar auditorias operacionais. O propósito dos requisitos é estabelecer o marco geral de referência para divulgar os resultados da auditoria operacional. Os requisitos referem-se à forma e ao conteúdo dos relatórios e à sua publicação e distribuição.
107. Os objetivos de um relatório de auditoria são: (1) comunicar os resultados das auditorias ao(s) usuário(s) previsto(s); (2) tornar os resultados menos suscetíveis a mal-entendidos; (3) disponibilizar os resultados ao público a fim de dar transparência, a menos que especificamente vedado por legislação; e (4) facilitar o monitoramento para determinar se foram tomadas ações corretivas apropriadas.

Conteúdo do relatório

Requisitos de acordo com a ISSAI 3000:

O auditor deve fornecer relatórios de auditoria que sejam a) completos, b) convincentes, c) tempestivos, d) de fácil leitura, e e) equilibrados. (ISSAI 3000/116)

O auditor deve identificar os critérios de auditoria e suas fontes, no relatório de auditoria. (ISSAI 3000/122)

O auditor deve garantir que os achados de auditoria permitam concluir claramente sobre as questões e/ou o(s) objetivos da auditoria, ou explicar porque isso não foi possível. (ISSAI 3000/124)

Orientação

108. Os relatórios de auditoria operacional visam melhorar o conhecimento e destacar as melhorias necessárias. Em uma auditoria operacional, o auditor relata a economicidade e a eficiência com que os recursos são adquiridos e utilizados, e a efetividade atingida no cumprimento dos objetivos. Tais relatórios podem variar consideravelmente em escopo e natureza, por exemplo: abordando se os recursos foram aplicados adequadamente, comentando sobre o impacto de políticas e programas e recomendando mudanças concebidas para resultar em melhorias.

109. Ao redigir o relatório de auditoria, é crucial que a equipe de auditoria, os supervisores e os revisores de controle de qualidade considerem criticamente as conclusões em relação aos achados, às evidências, aos dados e critérios de auditoria. Os achados e as conclusões devem ser sustentados por evidência suficiente e apropriada. As recomendações, se propostas, devem decorrer logicamente dos achados e das conclusões. Procedimentos adequados para apuração e validação de fatos com a entidade auditada também serão importantes.

Redigindo relatórios completos

110. É importante que o relatório promova adequado e correto entendimento das questões e condições que constituíram o foco da auditoria. Para redigir um relatório completo, o auditor normalmente incluirá a descrição do(s) objetivo(s) da auditoria, do escopo e da metodologia utilizada para abordar as questões e o(s) objetivo(s) de auditoria. Os usuários do relatório precisam dessas informações para entender o propósito da auditoria, a natureza e a extensão do trabalho realizado, o contexto e a perspectiva em relação ao que é relatado.
111. Os usuários do relatório também precisam saber se houve quaisquer limitações significativas ao(s) objetivo(s) e ao escopo da auditoria, na metodologia ou nos dados utilizados, para que eles possam interpretar de maneira razoável os achados, as conclusões e as recomendações do relatório sem serem induzidos em erro.
112. No relatório, o auditor normalmente identificará as hipóteses significativas feitas na condução da auditoria e descreverá os métodos e critérios utilizados, incluindo suas fontes. O auditor tem a responsabilidade final de definir e, portanto, de explicar no relatório os critérios utilizados. (Ver “Planejamento” nesta ISSAI para mais informações sobre critérios).
113. O auditor pode fornecer informações de fundo para estabelecer o contexto da mensagem geral e ajudar o usuário do relatório a entender os achados e a importância das questões discutidas. Uma contextualização adequada pode incluir informações sobre como os programas e as operações funcionam, sua importância, uma descrição das responsabilidades da entidade auditada e explicação dos termos.
114. Mais importante ainda, para redigir um relatório que seja completo, o auditor precisa apresentar evidência suficiente e apropriada para sustentar os achados e as conclusões em relação ao(s) objetivo(s) da auditoria.

Redigindo relatórios convincentes

115. Em um relatório convincente, os achados e as conclusões de auditoria endereçam as questões e o(s) objetivo(s) de auditoria e são apresentados de forma persuasiva e objetiva. O relatório tem um fluxo lógico, com achados, conclusões e recomendações claramente relacionados às questões, ao(s) objetivo(s) e critérios de auditoria. Além disso, as conclusões e recomendações decorrem logicamente dos achados de auditoria e dos fatos e argumentos apresentados. Um relatório convincente também precisa ser exato. Um relatório exato é baseado em fatos, com clara demonstração das fontes, dos métodos e das hipóteses, para que os usuários do relatório possam avaliar quanto peso dar às evidências e conclusões relatadas. A linguagem e o tom usados são neutros e as informações apresentadas são suficientes para convencer os usuários quanto à validade dos achados, a razoabilidade das conclusões e os benefícios de implementar as recomendações. Diferentes perspectivas, opiniões e argumentos são apresentados.
116. Uma maneira de ajudar o auditor a preparar relatórios de auditoria convincentes e exatos é usar o trabalho de um revisor de controle de qualidade. Este revisor deve ser um auditor experiente, independente da auditoria e que verifique se as afirmações de fatos, números e datas estão relatadas corretamente, se os achados estão adequadamente suportados por evidências

contidas na documentação de auditoria, e se as conclusões e recomendações decorrem logicamente das evidências.

Redigindo relatórios tempestivos

117. O relatório deve fornecer informações acessíveis, concisas e atualizadas que o governo, o poder legislativo e as entidades auditadas possam utilizar para realizar melhorias. Para que o relatório seja de máxima utilidade, o objetivo do auditor é fornecer evidência relevante a tempo de responder às necessidades legítimas dos usuários previstos. Da mesma forma, as evidências fornecidas no relatório serão mais úteis se forem relacionadas a questões atuais. Portanto, a emissão tempestiva do relatório é importante. Algumas EFS controlam os prazos de seus trabalhos estabelecendo datas de apresentação específicas para coincidir com o período legislativo. Assim, a data de apresentação de um relatório de auditoria é estabelecida antecipadamente. Em outros casos, as EFS podem ter mais flexibilidade para determinar os prazos, considerando as necessidades dos usuários previstos e o melhor momento para emitir o relatório de auditoria.
118. Durante a auditoria, o auditor pode fornecer à entidade auditada relatórios intermediários sobre questões relevantes, se permitido pelo mandato da EFS. Tal comunicação alerta a entidade auditada para questões que necessitem de atenção imediata e permite que as ações corretivas sejam tomadas antes que o relatório final seja finalizado. (Ver “Comunicação” na ISSAI 3100).

Redigindo relatórios de fácil leitura

119. Para agregar valor efetivamente, é importante que os relatórios de auditoria operacional sejam claros, concisos, lógicos e focados na área tema. Os relatórios provavelmente terão maior impacto em um público mais amplo quando são de fácil leitura.

Atendendo às necessidades do público-alvo

120. Um fator chave de sucesso para um relatório de fácil leitura é determinar o público-alvo e compreender suas necessidades. O público primário dos relatórios de auditoria operacional é formado pelo poder legislativo e os órgãos governamentais. Entretanto, há também outras partes interessadas, como os cidadãos, a academia, o setor privado e a mídia, que podem ter um interesse, apesar de, possivelmente, com um foco diferente, no resultado da auditoria operacional.

Uma estrutura eficaz de relatório

121. No início da redação de um relatório de auditoria, é importante esboçar uma estrutura para facilitar a organização e o fluxo do texto. Uma estrutura eficaz permite que o relatório atraia a atenção do leitor, transmita os propósitos da auditoria, comunique questões complexas e forneça interpretação clara dos resultados. O uso de uma abordagem do tipo “*Conversa no Jantar*” pode ajudar o auditor a criar uma estrutura de relatório de fácil leitura. Essa abordagem é análoga a uma situação real de um jantar festivo onde há pouco tempo para atrair a atenção dos convidados. A reunião com essa abordagem ocorre após a coleta e análise de dados e o objetivo é produzir conclusões rápidas e interessantes para o relatório, que possam ser apresentadas em 10-15 segundos cada, e desenvolver mais níveis de detalhamento a partir dessa base.

Quadro 8*Dicas para produzir um relatório de fácil leitura*

- a) Assegure-se de que o conteúdo do relatório decorra do(s) objetivo(s) de auditoria e que o leitor tenha informações suficientes para entender o tema.
- b) Divida o texto com o uso de títulos.
- c) Seja claro sobre o ponto principal de cada seção e parágrafo e como esses se relacionam ao tema de auditoria mais amplo.
- d) Projete o relatório para facilitar a leitura, com aparência organizada e limpa.
- e) Evite o uso excessivo de referências cruzadas e acrônimos.

Redação clara

122. Um relatório de fácil leitura deve ser claro. Para aumentar a clareza:

- a) evite jargões. Quando o uso de termos técnicos, acadêmicos ou estrangeiros e abreviações forem necessários, eles devem ser explicados. É útil para o leitor que as explicações sejam fornecidas em um glossário ou notas de rodapé de fácil acesso;
- b) evite ambiguidades;
- c) use o mesmo termo consistentemente para um pensamento ou objeto específico;
- d) use voz ativa em vez de voz passiva;
- e) seja conciso. Use seções, parágrafos e frases curtas;
- f) use exemplos para demonstrar achados e conclusões de auditoria;
- g) use recursos visuais para chamar a atenção para os pontos principais. Use listas, tabelas, diagramas, mapas e outras ilustrações para apresentar dados de grande complexidade e quantidade. Estes podem muitas vezes transmitir uma mensagem de forma mais eficaz do que apenas texto. No entanto, use tabelas e gráficos simples. Certifique-se de que eles ilustram apenas uma ideia de que o leitor será capaz de entendê-la imediatamente.

Redigindo relatórios equilibrados

123. O trabalho que respalda o relatório de auditoria operacional deve ser suficiente para sustentar todos os achados, conclusões e recomendações a fim de maximizar o impacto. O auditor precisa explicar os efeitos/impactos dos problemas no relatório de auditoria, pois isso permitirá que o leitor entenda melhor a importância do problema. Isso, por sua vez, incentivará ações corretivas e levará a melhorias por parte da entidade auditada.

124. Na preparação de um relatório equilibrado e construtivo, é útil:

- a) *Apresentar os achados de maneira objetiva e imparcial.* Apresentar e interpretar os fatos em termos neutros, evitando informações tendenciosas ou linguagem que possa gerar uma atitude defensiva e oposição.
- b) *Apresentar diferentes perspectivas e pontos de vistas.* Onde diferentes interpretações da evidência podem ser legitimamente formuladas, elas precisam ser apresentadas para assegurar imparcialidade e equilíbrio. Seguindo os argumentos subjacentes, o leitor será capaz de entender melhor as conclusões e recomendações finais.
- c) *Ser completo.* Um relatório completo inclui tanto os pontos positivos quanto os negativos e reconhece o mérito quando devido. A inclusão de aspectos positivos pode levar a melhorias no desempenho de outras organizações governamentais que lerem o relatório. É importante que o relatório contenha todas as informações e todos os argumentos necessários para satisfazer o(s) objetivo(s) de auditoria e promover adequada e correta compreensão das

questões e condições relatadas. Os fatos não devem ser suprimidos, e as falhas menores não devem ser exageradas. Explicações, especialmente da entidade auditada, sempre devem ser buscadas e avaliadas criticamente.

Recomendações

Requisito de acordo com a ISSAI 3000:

O auditor deve fornecer recomendações construtivas que sejam capazes de contribuir significativamente para sanar as deficiências ou problemas identificados pela auditoria, sempre que relevante e permitido pelo mandato da EFS. (ISSAI 3000/126)

Orientação

125. As recomendações, quando fornecidas, visam promover melhorias diminuindo custos e simplificando a administração, aumentando a qualidade e o volume de serviços ou melhorando a efetividade, o impacto ou os benefícios para a sociedade. O auditor pode recomendar ações para corrigir deficiências e outros achados identificados durante a auditoria e para aprimorar programas e operações quando o potencial de melhoria é fundamentado pelos achados e conclusões relatados.

Quadro 9

Questões a considerar ao desenvolver recomendações:

- a) O que precisa ser feito e por quê?
- b) Onde precisa ser feito?
- c) Quem é responsável por fazer?
- d) As ações propostas irão resolver os problemas observados?
- e) As ações propostas podem causar algum efeito negativo?

126. Pode ser relevante apresentar os argumentos a favor e contra várias propostas alternativas. Ao seguir os argumentos subjacentes, o leitor será mais capaz de entender as recomendações finais.

127. Para que sejam construtivas, as recomendações normalmente devem:

- a) ser direcionadas para a solução das causas de deficiências e problemas identificados;
- b) ser práticas e agregar valor;
- c) ser bem fundamentadas e decorrer logicamente dos achados e conclusões;
- d) ser formuladas de tal modo a evitar obviedades ou a simples inversão das conclusões de auditoria;
- e) não ser muito genéricas nem detalhadas demais. Recomendações genéricas normalmente correm o risco de não agregar valor, enquanto recomendações muito detalhadas podem restringir a liberdade da entidade auditada;
- f) ser possíveis de implementar sem recursos adicionais;
- g) indicar claramente as ações recomendadas e quem é responsável por executar as ações;
- h) ser dirigidas às entidades com responsabilidade e competência para implementá-las.

128. Recomendações efetivas estimulam melhorias na condução de programas e operações do governo. As recomendações são efetivas quando elas são direcionadas às partes que têm autoridade para agir e quando as ações recomendadas são específicas, práticas, econômicas e mensuráveis.

Quadro 10

Dicas para desenvolver recomendações

- a) Pense sobre as possíveis recomendações no início do processo de auditoria. Espera-se que as equipes apresentem o escopo de possíveis recomendações num estágio inicial.
- b) Redija as recomendações de uma forma que permita ao auditor avaliar posteriormente se elas foram ou não implementadas.
- c) Sempre que possível, trabalhe com a entidade auditada para identificar as mudanças necessárias e maneiras de implementá-las.

Comunicação com a entidade auditada

Requisitos de acordo com a ISSAI 3000:

O auditor deve dar à entidade auditada a oportunidade de comentar sobre os achados, as conclusões e as recomendações de auditoria, antes que a EFS emita o relatório. (ISSAI 3000/129)

O auditor deve registrar a análise dos comentários da entidade auditada em papéis de trabalho, incluindo as razões para fazer modificações no relatório de auditoria ou para rejeitar os comentários recebidos. (ISSAI 3000/130)

Orientação

129. Dar à entidade auditada a oportunidade de comentar sobre os achados, as conclusões e recomendações de auditoria antes da publicação do relatório ajuda a garantir que a base factual das descrições do relatório é precisa e imparcial, e que as análises são exaustivas e tratam a causa dos problemas identificados. Todas essas questões precisam ser comunicadas às autoridades responsáveis afetadas pela auditoria.
130. O fornecimento de um relatório preliminar com achados para revisão e comentários pelas entidades auditadas ajuda o auditor a desenvolver um relatório imparcial, completo e objetivo. A inclusão dos pontos de vista das entidades auditadas resulta em um relatório que representa não apenas os achados, as conclusões e as recomendações do auditor, mas também as perspectivas da entidade auditada. Isso é particularmente importante nos casos em que há diferenças de opinião sobre fatos significativos apresentados no relatório ou grandes divergências sobre o curso de ação apropriado para melhoria. É aconselhável obter os comentários por escrito.
131. Normalmente, a EFS determina o prazo concedido à entidade auditada para fornecer feedback, mas é preciso tomar cuidado para garantir que o tempo seja suficiente.

Lidando com os comentários recebidos

132. Todos os comentários recebidos precisam ser cuidadosamente considerados. Quando as respostas fornecem novas informações, o auditor precisa avaliá-las e estar disposto a modificar

o relatório preliminar. Todas as discordâncias devem ser analisadas para que o relatório final seja equilibrado e imparcial.

133. Quando os comentários das entidades auditadas são insuficientes para abordar os achados, são inconsistentes ou estão em conflito com os achados, as conclusões ou as recomendações do relatório preliminar, o auditor é aconselhado a avaliar a validade dos comentários. Se o auditor discordar de comentários importantes, é uma boa prática explicar as razões da discordância em papéis de trabalho. Por outro lado, o auditor é aconselhado a modificar o relatório conforme necessário se os comentários forem considerados válidos e forem suportados por evidências suficientes e apropriadas.
134. As respostas precisam ser documentadas. Será útil registrar o exame do feedback recebido em papéis de trabalho para que quaisquer modificações no relatório preliminar de auditoria, ou razões para não efetuar as modificações, sejam documentadas.
135. No final do processo, é aconselhável manter as entidades auditadas informadas sobre os procedimentos e prazos para a publicação do relatório final.

Enviando o relatório preliminar a terceiros

136. A fim de assegurar que o relatório de auditoria seja imparcial e equilibrado, é uma boa prática encaminhar um relatório preliminar a terceiros afetados pela auditoria, assim como à entidade auditada. Terceiros são todos aqueles afetados pelo relatório, incluindo todos os indivíduos e organizações nele mencionados. É uma boa prática dar a terceiros a oportunidade de comentar sobre o que é dito sobre eles e suas ações ou pontos de vista. Embora os terceiros possam ter acesso ao relatório preliminar completo para comentários, o auditor precisa decidir quanto de interesse eles têm no objeto de auditoria. Em algumas circunstâncias, o auditor pode optar por enviar a terceiros todo o relatório ou seções principais do mesmo, mas muitas vezes será apropriado enviar apenas algumas partes.

Distribuição do relatório

Requisito de acordo com a ISSAI 3000:

A EFS deve tornar seus relatórios de auditoria amplamente acessíveis, considerando, porém, os regulamentos sobre informações confidenciais. (ISSAI 3000/133)

Distribuindo relatórios para as partes responsáveis, partes interessadas e o público

Orientação

137. É recomendável que as EFS decidam sobre o método de distribuição dos relatórios com base em seus respectivos mandatos. Normalmente, cada auditoria operacional é publicada em um relatório separado, impresso ou online, ou em ambas as formas. Os relatórios devem ser distribuídos ao poder legislativo e às partes responsáveis. É prática comum tornar os relatórios acessíveis ao público e a outras partes interessadas diretamente e por meio da mídia, a menos que seja proibido por lei ou regulamentos. É vantajoso que os relatórios estejam disponíveis para discussão pública e críticas.
138. Se a divulgação de determinadas informações pertinentes for proibida ou forem excluídas de um relatório devido à sua natureza sensível ou confidencial, o auditor deve divulgar no relatório que certas informações foram omitidas e fornecer as razões para tal omissão. Determinadas

informações podem ser confidenciais ou sua divulgação geral pode ser proibida por lei ou regulamento. Em tais circunstâncias, o auditor pode emitir um relatório separado, confidencial ou de uso restrito, contendo tais informações, e distribuí-lo apenas àqueles autorizados por lei ou regulamento a recebê-las.

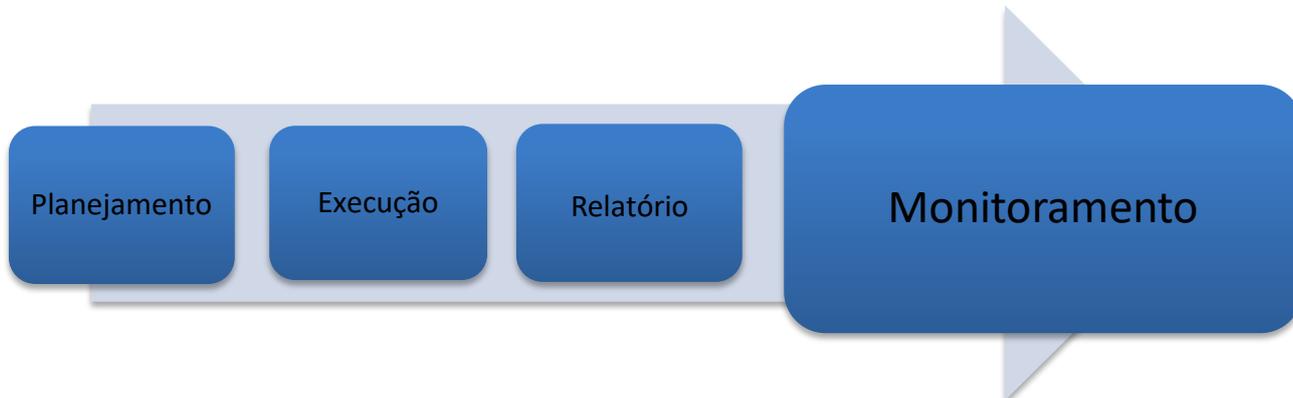
139. Outras circunstâncias associadas com segurança pública, privacidade ou preocupações com segurança também podem justificar a exclusão de determinadas informações de um relatório publicamente disponível ou amplamente distribuído. Por exemplo, informações detalhadas relacionadas à segurança de sistemas computacionais podem ser excluídas de relatórios disponibilizados publicamente devido aos danos potenciais que poderiam ser causados pelo uso indevido dessas informações. Em tais circunstâncias, o auditor pode tornar os dados anônimos ou emitir um relatório de uso restrito contendo tais informações e distribuí-lo apenas às partes responsáveis por tomar medidas relacionadas às recomendações do auditor.

Resultados podem ser apresentados de diferentes maneiras

140. O auditor é aconselhado a usar um formato de relatório de auditoria que seja apropriado para os usuários previstos, por escrito ou de alguma outra forma acessível. O auditor pode, por exemplo, apresentar relatórios de auditoria utilizando mídias eletrônicas que sejam acessíveis a todos os usuários previstos. Também é uma boa prática publicar um resumo do relatório no site da EFS na Internet.
141. Além do relatório publicado (em papel ou on-line), o auditor pode considerar a elaboração de produtos adicionais para disseminar mais amplamente os achados do relatório principal:
- a) Recomenda-se fornecer à mídia informações adequadas e bem equilibradas, por exemplo na forma de press-releases. Isso pode reduzir o risco de má interpretação da mídia ou de exageros na divulgação dos achados.
 - b) Um sumário executivo do relatório final que abranja as conclusões mais relevantes, poderia ser disponibilizado ao público em geral no site da Internet da EFS.
 - c) Relatórios de feedback individuais podem ser emitidos aos respondentes de pesquisas para demonstrar o seu desempenho em comparação às referências do setor e para disseminar boas práticas.
 - d) As análises detalhadas de dados podem ser publicadas como anexos técnicos na Internet.
 - e) Outros relatórios de consultores ou acadêmicos sobre o mesmo objeto podem ser disponibilizados por completo na Internet para dar maior sustentação ao resumo fornecido no relatório principal. Entretanto, só é apropriado fazer isso se se considerar que esses relatórios agregam valor substancial e não conflitam com os achados e conclusões do relatório de auditoria.
142. As necessidades dos usuários influenciam a forma dos produtos, que podem incluir sumários, press-releases ou outros materiais de apresentação. Cada produto precisa ser redigido em um estilo adaptado ao seu público específico, a fim de ter o máximo de impacto. A elaboração de um plano de comunicação pode fornecer uma abordagem estruturada para se pensar em como atingir diferentes públicos de maneira eficaz e fornecer informações oportunas para o processo de tomada de decisões (Ver “Planejamento” nesta ISSAI).
143. Quaisquer que sejam os meios utilizados para disseminar a mensagem do relatório, o auditor precisa certificar-se de que as mesmas sejam consistentes do início ao fim. O auditor também precisa ponderar se os produtos foram submetidos a um controle de qualidade suficiente.
144. Além de material escrito, o auditor pode usar uma variedade de meios para aumentar a influência das auditorias, ajudando as organizações a melhorar seu desempenho e

disseminando boas práticas e lições aprendidas em todo o setor público. Para fazer isso, o auditor pode usar uma variedade de métodos, como oficinas de trabalho com a entidade auditada para ajudar a estimular e incorporar mudanças benéficas. Realizar conferências é outra maneira efetiva de alcançar os profissionais e promover discussões sobre questões importantes.

MONITORAMENTO



145. A publicação do relatório não é o fim do processo de auditoria. Além da publicação, há o monitoramento do impacto da auditoria. O objetivo dos relatórios de auditoria é influenciar o modo como os serviços são planejados e prestados aos cidadãos, e fazer recomendações para ajudar a proporcionar melhorias na economicidade, eficiência e efetividade desses serviços. Esta seção contém requisitos de monitoramento e fornece orientações sobre como realizar o monitoramento de relatórios de auditoria operacional.

Requisitos de acordo com a ISSAI 3000:

O auditor deve monitorar, conforme apropriado, achados e recomendações de auditorias anteriores e a EFS deve relatar ao poder legislativo, se possível, as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes. (ISSAI 3000/136)

O auditor deve focar o monitoramento em verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação subjacente após um período de tempo razoável. (ISSAI 3000/139)

Orientação

Por que monitorar

146. O monitoramento do relatório de auditoria é uma ferramenta importante para fortalecer o impacto da auditoria e melhorar o trabalho de auditoria no futuro, e é, portanto, uma parte valiosa do processo de auditoria. Um processo de monitoramento facilitará a implementação efetiva das recomendações de auditoria. Também fornecerá feedback à EFS, ao poder legislativo e ao governo sobre a efetividade da auditoria operacional e as melhorias efetuadas pela entidade auditada.

147. O monitoramento dos achados e recomendações de auditoria pode servir a quatro finalidades principais:

- a) identificar a extensão na qual as entidades auditadas implementaram mudanças em resposta aos achados e recomendações de auditoria;
- b) determinar os impactos que podem ser atribuídos às auditorias;

- c) identificar áreas que seriam úteis para monitoramento em trabalhos futuros;
- d) avaliar o desempenho da EFS. O monitoramento fornece uma base para analisar e avaliar o desempenho da EFS e pode contribuir para um melhor conhecimento e melhores práticas na EFS. Neste sentido, um monitoramento de relatórios de auditoria também constitui uma ferramenta de autoavaliação.

O foco do monitoramento

148. Normalmente, o monitoramento é realizado periodicamente conforme considere apropriado a EFS. A prioridade da tarefa de monitoramento é geralmente avaliada como parte da estratégia geral de auditoria da EFS. É necessário dar um prazo de tempo suficiente para permitir que a entidade auditada implemente a ação apropriada.
149. Ao realizar o monitoramento de relatórios de auditoria, o objetivo é determinar se as medidas tomadas em resposta aos achados e recomendações corrigiram as condições subjacentes. Isso significa que reações positivas e negativas relacionadas à auditoria e ao relatório de auditoria precisam ser examinadas pelo auditor. Portanto, é importante adotar uma abordagem imparcial.
150. O impacto da auditoria pode ser identificado por meio do efeito das ações corretivas adotadas pelas partes responsáveis ou por meio da influência dos achados e conclusões de auditoria sobre a governança, a *accountability*, a compreensão do problema abordado ou a abordagem em relação a ele.
151. Ao realizar o monitoramento de um relatório de auditoria, o auditor precisa se concentrar nos achados e recomendações que ainda sejam relevantes no momento do monitoramento. A ação insuficiente ou insatisfatória por parte da entidade auditada pode exigir uma auditoria adicional pela EFS.

Como realizar o monitoramento

152. Diferentes métodos podem ser utilizados para monitorar achados e recomendações.
- a) Organizar uma reunião com as partes responsáveis, após um certo período de tempo, para descobrir quais ações foram tomadas para melhorar o desempenho e verificar quais recomendações foram implementadas.
 - b) Solicitar que as partes responsáveis informem à EFS, por escrito, sobre as ações tomadas para resolver os problemas apresentados no relatório de auditoria.
 - c) Utilizar chamadas telefônicas ou visitas de campo limitadas a coletar informações sobre as ações tomadas pela entidade auditada.
 - d) Manter-se atualizado sobre as reações das partes responsáveis, do poder legislativo e da mídia, e analisar se os problemas identificados foram abordados adequadamente ou não.
 - e) Solicitar à auditoria financeira que colete informações sobre as ações tomadas, como parte de seus procedimentos de auditoria.
 - f) Realizar uma auditoria de monitoramento, resultando em um novo relatório de auditoria operacional.
153. Os métodos a serem aplicados dependerão das prioridades estabelecidas pela EFS durante o processo de planejamento estratégico e anual para a auditoria operacional. Eles também são influenciados pela importância dos problemas identificados, pelas ações que se espera que sejam implementadas e pelo o interesse externo em informações sobre as ações tomadas.

Como relatar os resultados do monitoramento

154. Seja qual for o método utilizado, os resultados do monitoramento precisam ser adequadamente relatados para fornecer feedback ao poder legislativo. É uma boa prática relatar deficiências e melhorias identificadas no monitoramento das auditorias às partes responsáveis ou ao poder legislativo.
155. O monitoramento pode ser relatado individualmente ou como um relatório consolidado. Se vários monitoramentos forem relatados juntos, eles podem incluir uma análise de diferentes auditorias, possivelmente destacando tendências e temas comuns em diferentes áreas relatadas. Qualquer que seja a forma, os relatórios de monitoramento devem ser equilibrados e os achados devem ser apresentados de maneira objetiva e imparcial.