



International Professional
Practices Framework

Supplemental Guidance
Practice Guide

PUBLIC SECTOR

Aspectos Exclusivos da Auditoria Interna no Setor Público

Sobre o IPPF

O *International Professional Practices Framework*® (IPPF®) é o framework conceitual que organiza as orientações fidedignas promulgadas pelo The IIA para profissionais de auditoria interna do mundo.

As **Orientações Mandatórias** são desenvolvidas seguindo um processo de diligência devida estabelecido, que inclui um período de exposição pública para contribuição dos stakeholders. Os elementos mandatórios do IPPF são:

- Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.
- Definição de Auditoria Interna.
- Código de Ética.
- *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.*

As **Orientações Recomendadas** incluem orientações de implantação e suplementares. As Orientações de Implantação foram desenvolvidas para ajudar os auditores internos a entender como aplicar e estar em conformidade com os requisitos das Orientações Mandatórias.

Sobre as Orientações Suplementares

As Orientações Suplementares fornecem informações adicionais, aconselhamento e práticas recomendadas para a prestação de serviços de auditoria interna. Apoiam as *Normas*, abordando tópicos específicos e questões específicas do setor em mais detalhes do que as Orientações de Implantação, e são endossadas pelo The IIA por meio de processos formais de revisão e aprovação.

Guias Práticos

Os Guias Práticos, um tipo de Orientação Suplementar, oferecem abordagens detalhadas, processos passo-a-passo e exemplos que se destinam a apoiar todos os auditores internos. Guias Práticos específicos concentram-se em:

- Serviços Financeiros.
- Setor Público.
- Tecnologia da Informação (GTAG®).

Para uma visão geral dos materiais de orientação oficiais fornecidos pelo IIA, visite www.globaliia.org/standards-guidance.



International Professional
Practices Framework



Índice

Sumário Executivo	2
Introdução	3
Auditoria Interna no Setor Público	5
Entendendo o Setor Público	6
Principais Riscos e o Papel da Governança e Supervisão	7
Tipos de Organizações do Setor Público	9
O Papel do Conselho na Boa Governança	11
O Papel da Auditoria Interna na Governança do Setor Público	12
Definindo Estratégias no Setor Público	13
Supervisão no Setor Público	13
Ética no Setor Público.....	14
Auditoria Interna no Setor Público.....	22
Considerando Frameworks de Normas e Orientações do Setor Público	23
Estatuto de Auditoria Interna	24
Independência Organizacional	25
Acesso Irrestrito.....	27
Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos	27
Gerenciamento e Limitações de Recursos	28
Coordenando com Outros Prestadores de Serviços de Avaliação	29
Planejando Trabalhos de Auditoria Individuais.....	30
Disseminando Resultados e Monitorando o Progresso	33
Conclusão: Perspicaz, Proativo e Focado no Futuro	34
Anexo A. Normas e Orientações Relevantes do The IIA	35
Anexo B. Glossário.....	37
Anexo C. Critérios para Identificar Organizações do Setor Público	41
Anexo D. Recomendações para o Comitê de Auditoria	42
Anexo E. Tipos Comuns de Trabalhos de Auditoria do Setor Público	43
Anexo F. Referências e Leituras Adicionais	45
Agradecimentos	46

Sumário Executivo

Este guia prático destina-se a ajudar chefes executivos de auditoria (CAEs) e auditores internos a planejar e executar serviços de auditoria interna no setor público, ambos em conformidade com as orientações mandatórias do IPPF e levando em consideração o contexto do setor público e normas e requisitos legais/regulatórios relacionados que possam ser aplicáveis. O guia descreve as características que diferenciam as organizações do setor público das organizações do setor privado e explora como esses aspectos únicos afetam a atividade de auditoria interna, desde o estabelecimento do estatuto e do plano de auditoria interna até a execução de trabalhos de auditoria e o reporte dos resultados.

As orientações explicam como a atividade de auditoria interna pode ser afetada pelo objetivo e pelas estruturas de governança das organizações do setor público, bem como pela conformidade legal/regulatória e pelo escrutínio público e prestação de contas a que essas organizações estão sujeitas. As informações básicas incluem uma visão geral da terminologia e dos conceitos do setor público, bem como dos tipos de organizações do setor público e como elas se relacionam.

A compreensão das perspectivas e abordagens da auditoria interna no setor público provavelmente beneficiará não apenas os auditores internos das organizações do setor público, mas também seus stakeholders. Além disso, este guia ajudará auditores internos e consultores que vêm trabalhando principalmente no setor privado a entender o contexto operacional do setor público, para que sejam mais capazes de agregar valor e evitar erros.

Introdução

A **atividade de auditoria interna** baseia seu trabalho no plano de auditoria interna baseado em riscos do **chefe executivo de auditoria** e no IPPF. No setor público, os auditores internos também devem prestar atenção aos requisitos estabelecidos na política pública e na legislação relacionada à área, processo ou programa sob revisão. Essas informações – juntamente com outras normas, orientações e especificações regulatórias do setor público relevantes para a organização – compõem o contexto do setor público. Os auditores internos devem considerar como essas contribuições podem afetar o escopo, os objetivos e a abordagem de cada **trabalho de auditoria**, bem como o plano geral.

Nota: Os termos em negrito estão definidos no glossário do Anexo B.

Como produtos do processo, espera-se que a atividade de auditoria interna produza resultados do trabalho de auditoria, que devem ser comunicados à alta administração e ao **conselho** (isto é, o órgão responsável pela **governança**). As organizações do setor público podem ser obrigadas por lei, regulamento ou política a produzir um relatório por escrito dos resultados dos trabalhos de auditoria, mesmo que a série 2400 das *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna* não exija expressamente que a comunicação final seja por escrito. O CAE é responsável por se comunicar com as partes que possam garantir que os resultados sejam levados em consideração (Norma 2440.A1) e por estabelecer um processo para monitorar a disposição dos resultados (Norma 2500). Como certos tipos de informações podem ser tornados públicos automaticamente ou mediante solicitação, os auditores internos do setor público devem ter cuidado especial para uma comunicação prudente.

Por fim, a atividade de auditoria interna tem como objetivo “aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação, assessoria e conhecimentos objetivos e baseados em riscos”.¹ Promover a melhoria contínua dos processos de governança, **gerenciamento de riscos** e **processos de controle** pode envolver desafiar o *status quo*, incluindo interesses políticos enraizados e poderosos.

Os aspectos exclusivos da auditoria interna no setor público, que os auditores internos devem levar em consideração ao executar seu trabalho, decorrem do contexto do setor público. A **Figura 1** mostra a inter-relação entre todos esses elementos. Em primeiro lugar, os auditores internos do setor público devem considerar o mandato do setor público de servir o bem público e defender os princípios da boa governança: (1) prestação de contas sobre os fundos coletados do público e (2) eficiência, eficácia e equidade na entrega de bens e serviços públicos. Transparência

¹ The IIA, “Missão da Auditoria Interna”, *International Professional Practices Framework*, edição de 2017. (Lake Mary, FL: The Institute of Internal Auditors, 2017), 21.

e integridade na governança apoiam esses princípios éticos dos sistemas políticos democráticos. Normalmente, existem leis e regulamentos para garantir que esses princípios sejam cumpridos em todo o desenvolvimento e implantação de políticas, o que significa que a **conformidade** é uma preocupação sempre presente para as organizações do setor público.

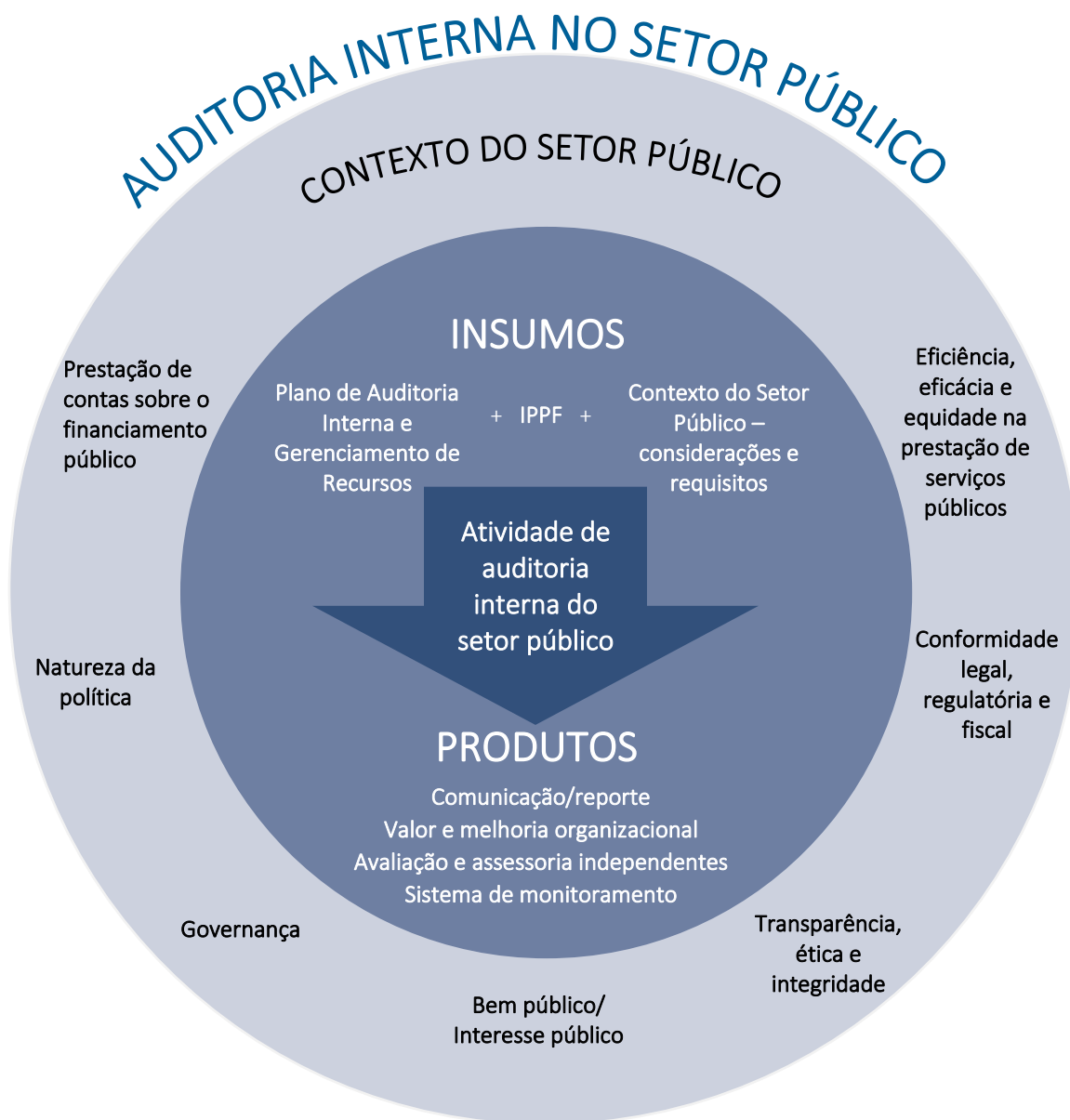
No entanto, em sistemas políticos democráticos, a própria natureza da política pode pressionar ou entrar em conflito com os princípios de boa governança, sendo eles prestação de contas, equidade, integridade e transparência. As fontes de pressão política incluem, por exemplo, ciclos eleitorais, atenção da mídia, **interesse e opinião públicos**, lobby, interesses pessoais dos políticos e mais. Essas fontes de pressão política e outras também podem estar presentes em sistemas políticos autocráticos. Assim, os auditores internos que trabalham no setor público devem equilibrar delicadamente e lidar adequadamente com o conflito entre a pressão política e os princípios éticos da boa governança.

Os auditores internos devem estar alertas às mudanças e considerar devidamente as características únicas e o cenário de **riscos** do contexto do setor público, pois podem afetar a continuidade do trabalho da atividade de auditoria interna. As características e os riscos específicos podem mudar ao longo da implantação do plano de auditoria interna e podem ser diferentes em cada trabalho de auditoria. Por exemplo, mudanças na liderança política e na administração e burocracias relacionadas podem afetar drasticamente o tempo e os recursos relacionados ao plano de auditoria interna e podem influenciar a implantação das recomendações de auditoria interna por parte da gestão. Nas estruturas de governança em que a liderança da organização é eleita pelos cidadãos e nas quais as eleições podem mudar a direção estratégica da organização, os auditores internos carregam imensa responsabilidade, que deve ser equilibrada com flexibilidade resiliente.

A atividade de auditoria interna deve levar em conta todos esses fatores ao executar seu trabalho no setor público. Esta orientação explica os aspectos exclusivos do setor público e descreve os elementos vitais para operar com eficácia uma atividade de auditoria interna nesse contexto, concentrando-se nas ações que os CAEs e os auditores internos podem adotar para lidar com esses fatores ao planejar e executar trabalhos de auditoria interna de acordo com o IPPF e outras normas, leis e regulamentos relevantes.

Os fatores não são estáticos e podem aumentar ou diminuir em importância durante o curso de um trabalho de auditoria ou durante a vida do plano de auditoria. Eles podem ser considerados de forma independente ou ser combinados em diferentes configurações para influenciar o contexto e o cenário de riscos em relação aos quais o trabalho de auditoria é planejado, executado e reportado.

Figura 1: Auditoria Interna no Setor Público



Entendendo o Setor Público

Em termos gerais, o setor público compreende os governos e todas as agências, empresas e outras entidades públicas ou de capital aberto que fornecem programas, bens e/ou serviços – estabelecidos por meio de políticas públicas e legislação – para servir ao bem público, que é a sua finalidade abrangente. A principal característica que distingue as organizações como sendo do setor público é que têm o mandato de servir, proteger e promover o bem público, em vez de criar lucro para os acionistas, como no setor privado. Exemplos comuns de bens e serviços fornecidos por organizações públicas incluem policiamento, transporte, educação, proteção infantil, assistência médica, militar, administração pública, espaço público e infraestrutura.

O setor público pode ser entendido como um relacionamento principal-agente, onde funcionários públicos são agentes que atuam em nome do público (principal). Nos sistemas políticos democráticos, os cidadãos elegem funcionários públicos, dotando-os de poder e fundos para fornecer bens e serviços e implantar programas públicos. O público fornece fundos através de impostos governamentais, e taxas e encargos cobrados localmente. Os fundos são distribuídos por meio de subsídios, doações e/ou transferências financeiras (empréstimos de longo prazo ou participação acionária).

Assim, os cidadãos são os principais stakeholders nas organizações do setor público e os serviços públicos devem ser prestados considerando os interesses dos stakeholders públicos. Como os fundos do governo provêm dos cidadãos, os cidadãos em sistemas políticos democráticos geralmente têm o direito de responsabilizar funcionários e organizações públicas pela maneira como os fundos são gastos.

A boa governança envolve monitorar se os bens, serviços e programas são implantados conforme o planejado, se são executados com eficácia e eficiência, se atingem as metas declaradas e se os poderes compulsórios são exercidos adequadamente. As organizações públicas geralmente precisam aderir a requisitos específicos de governança, que geralmente envolvem proteções fundamentais para garantir que os objetivos exigidos pelas políticas públicas sejam alcançados. Essas proteções incluem a garantia de que os recursos públicos sejam utilizados de forma ética, eficiente (ou seja, melhor relação custo/benefício), eficaz e de acordo com as leis e regulamentos estabelecidos para implantar as políticas públicas. Os princípios fundamentais da boa governança pública incluem a prestação de contas, equidade e integridade, possibilitadas pela transparência e pelo envolvimento do público no processo político.

A prestação de contas é facilitada por requisitos legais para a comunicação e reporte públicos transparentes das decisões, ações e transações da organização. Por lei, pode ser exigido que as organizações públicas sejam submetidas à auditoria por um auditor do governo ou instituição suprema de auditoria e por seus próprios auditores internos. A divulgação pública dos relatórios geralmente é garantida por meio da legislação dos direitos dos eleitores ou de liberdade da informação. Juntos, esses princípios e leis visam promover a prestação eficiente e eficaz de serviços públicos.

Embora os princípios de governança descritos apliquem-se às democracias, eles podem não existir em outros sistemas políticos, como os autocráticos ou altamente centralizados. Os

auditores internos devem reconhecer as limitações do sistema político no qual a organização opera. Os modelos de maturidade de governança podem ajudar os auditores internos a entender, avaliar, comparar e comunicar o nível de prestação de contas da organização e conceitos semelhantes.

Características adicionais que podem diferenciar organizações do setor público de organizações privadas incluem a seguinte lista, que não é absoluta. Nem todas as características se aplicam a todas as entidades do setor público.

- As estruturas de governança envolvem o reporte direto ao governo, na forma de um departamento, agência ou oficial do governo (por exemplo, ministro, vereador), geralmente compreendendo um ou mais níveis de funcionários eleitos ou nomeados.
- A maior parte do financiamento da organização é estabelecida pela política governamental e é fornecida pelo governo.
- O governo controla, direta ou indiretamente (por meio de leis e regulamentos), as políticas, operações, administração e/ou prestação de serviços da organização. A legislação fundadora da organização e a quantidade de financiamento governamental que a organização recebe geralmente afetam o grau de controle que o governo exerce sobre ela.
- Os funcionários da organização são servidores públicos, sujeitos às regras de serviço público e recebem benefícios do serviço público.
- Se a organização tiver um conselho, comitê de auditoria e/ou outro corpo administrativo, o governo poderá controlar a maioria das nomeações para esse órgão.
- O governo também pode ter poderes de aumento de impostos e outros poderes compulsórios sobre cidadãos e empresas econômicas por meio de organizações públicas, tal como a aplicação da lei, ou através da criação de leis e regulamentos.

Vários riscos principais, inerentes ao relacionamento entre o principal e seu agente, aumentam a necessidade de que terceiros supervisionem e atestem a credibilidade da conformidade do agente, do reporte financeiro e do desempenho (eficácia e eficiência). Esses riscos são explorados em mais detalhes nas próximas seções.

Principais Riscos e o Papel da Governança e Supervisão

Riscos ao público

Como o público é o principal stakeholder nas organizações do setor público, o impacto dos riscos sobre o setor público pode ser percebido como maior do que no setor privado. Os dados do setor público geralmente são altamente sensíveis em amplitude, profundidade e importância. Políticos e cidadãos esperam que as organizações públicas protejam adequadamente as informações confidenciais/secretas daqueles que as acessariam sem a devida autorização e que as usariam para obter ilegalmente benefícios pessoais, econômicos ou políticos às custas de um governo ou de seu povo. As violações da proteção dos dados podem afetar um grande número de indivíduos, arriscar a perda de recursos valiosos e comprometer a segurança nacional.

Riscos para organizações do setor público

A auditoria interna eficaz é um princípio básico de uma forte governança organizacional. A ausência de auditoria interna e governança fortes no setor público aumenta o risco de má prestação de serviços, não conformidade, desperdício/perda e **fraude** (por exemplo, corrupção e suborno).

Para as organizações, as consequências do não cumprimento de requisitos políticos, legislativos ou regulatórios incluem penalidades financeiras (por exemplo, retirada de financiamento/multas), requisitos compensatórios (por exemplo, inspeções) e/ou restrições funcionais. Por fim, quando os recursos públicos não são utilizados de maneira eficaz, eficiente e para o objetivo pretendido, a reputação da organização do setor público e a confiança do público estão em risco.

Riscos para auditores internos

No setor público, os auditores internos enfrentam um cenário de riscos decorrente da natureza única de trabalhar em um ambiente político. Em vez de enfrentar as pressões corporativas típicas da sala do conselho, os auditores internos podem enfrentar desafios relacionados a:

- Estrutura de governança do setor público e considerações políticas:
 - Ciclos eleitorais e mudanças na gestão política, bem como a soberania de governos, legisladores, auditores externos e reguladores, podem afetar a continuidade do ambiente de trabalho da auditoria interna, seu orçamento e a implantação e conclusão tempestivas das recomendações de auditoria interna.
 - Em alguns países, o IPPF pode não ser reconhecido ou aceito. Os Auditores Internos Certificados, cuja conformidade com as orientações mandatórias do IPPF é esperada, podem enfrentar expectativas e requisitos conflitantes.
 - A atividade de auditoria interna pode não ter uma estrutura clara e independente de duplo reporte ao conselho/comitê de auditoria.
- Expectativas do público relacionadas à prestação de contas, equidade e transparência:
 - Requisitos de política aplicáveis, legislação e regulamentos, geralmente feitos para proteger os cidadãos, garantindo seus direitos de ser informados sobre questões que a organização poderia preferir negar.
 - Interpretações conflitantes (entre funcionários eleitos e nomeados) dos requisitos e isenções permitidas ao implantar a legislação.
- Restrições e limitações de recursos.
- Influência política aplicada com a intenção de impactar o trabalho, resultados ou reporte da auditoria interna.

Os auditores internos não familiarizados com os meandros do setor público podem não estar preparados para enfrentar as demandas com as quais pedirão que cumpram e podem não estabelecer os limites e os relacionamentos necessários para proteger sua independência e objetividade. Esses auditores podem deixar de reconhecer e avaliar minuciosamente os riscos do setor público, o que significa que podem não ser capazes de fornecer garantia suficiente de que

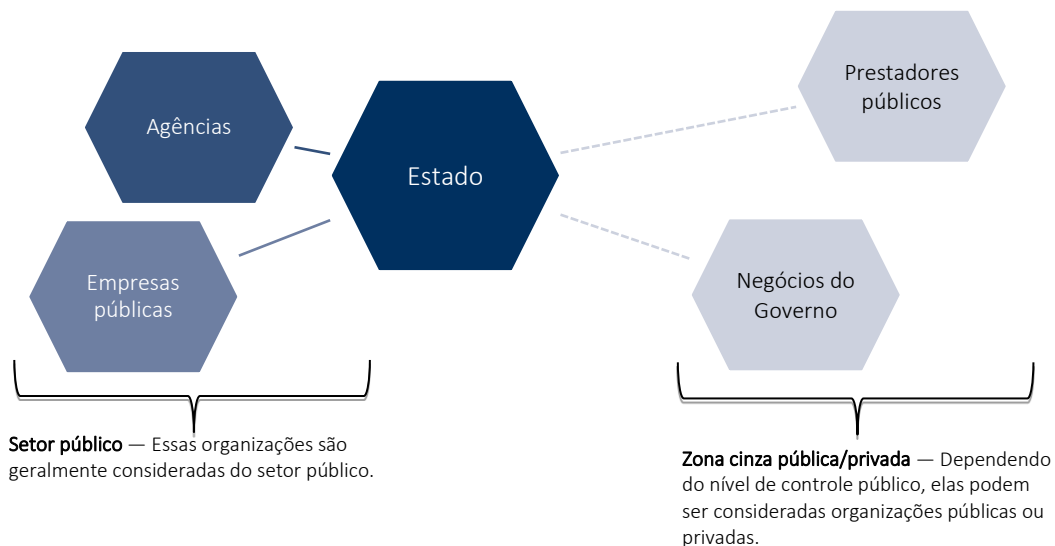
esses riscos estejam sendo gerenciados de forma eficaz. Assim, auditores internos desinformados podem se tornar um risco à eficácia da organização pública. Isso não apenas deixa a organização vulnerável, mas também significa que a organização e o público podem perder a confiança na expertise, nas avaliações e nos conselhos da auditoria interna como um parceiro estratégico da supervisão organizacional.

Além disso, auditores internos desinformados podem inadvertidamente agir ilegalmente ou aumentar os riscos à organização. Por exemplo, auditores internos novos no setor público ou que atuam em organizações do setor privado contratadas por organizações do setor público podem deixar de divulgar determinadas informações por escrito (como seus próprios conflitos de interesses pessoais ou a totalidade de seu trabalho), não sabendo que essa divulgação pode ser exigida por lei. A violação de leis e regulamentos pode resultar em consequências para a organização e para a atividade de auditoria interna.

Tipos de Organizações do Setor Público

As organizações do setor público incluem mais do que apenas o Estado. “Setor público” é um termo que abrange vários tipos de organizações estabelecidas, financiadas e/ou controladas pelo Estado. Os governos podem trabalhar com organizações com e sem fins lucrativos no setor privado para entregar bens ou serviços ou se envolver em iniciativas de negócios, de forma conjunta ou como uma função completamente terceirizada. Essas organizações do setor público podem ser diferenciadas entre si por sua funcionalidade e pelo grau de controle e influência do governo exercido sobre elas. A **Figura 2** ilustra as inter-relações entre o Estado e outras organizações do setor público. Os diferentes tipos de organização são explicados nos parágrafos que seguem a figura.

Figura 2: Relação Entre o Estado e Outras Organizações do Setor Público



O *Estado*, que aparece no centro da figura, compreende órgãos governamentais com autoridade sobre um território geográfico específico. As organizações do Estado incluem todos os departamentos, ministérios ou setores integrantes da estrutura do governo e precisam reportar diretamente a uma autoridade central, como legislatura, conselho, gabinete ou chefe executivo.

O Estado é geralmente organizado nessas quatro categorias geográficas/jurisdicionais:

- Internacional (entidades, agências ou parcerias multissetoriais; **organizações multilaterais**, como o Fundo Monetário Internacional, *Organisation for Economic Co-operation and Development*, Nações Unidas, Banco Mundial).
- Nacional (um "estado" independente).
- Regional (uma província/estado dentro de um estado nacional).
- Local (um órgão de nível municipal, como uma cidade ou município).

As linhas na figura que conectam o Estado às outras organizações variam em tamanho, com linhas mais curtas representando relacionamentos mais próximos com o governo – ou seja, maior controle governamental sobre a organização – e linhas mais longas representando um relacionamento mais solto ou de menor controle governamental.

No lado esquerdo da figura, aparecem agências governamentais e empresas públicas, que são consideradas claramente do setor público, o que significa que são mais rigidamente controladas pelo Estado. À direita do Estado estão as empresas governamentais/estaduais e os prestadores públicos, que são representados como conectados ao Estado com linhas pontilhadas mais longas, porque operam de forma mais independente do Estado quando estão envolvidos na prestação de serviços públicos e, às vezes, pode operar no setor privado.

Organizações do setor público externas ao Estado

As *agências* incluem organizações que oferecem programas, bens ou serviços públicos como parte do governo, mas que existem como organizações separadas (geralmente, por designação legal) e operam com relativa proximidade, de forma independente ou semi-independente do governo. Frequentemente, mas não necessariamente, eles são chefiados por um conselho de administração, comissão, presidente ou outro órgão designado.

Empresas públicas são organizações que operam independentemente do governo para fornecer programas, bens ou serviços públicos. Além do financiamento público direto, eles geralmente têm suas próprias fontes de receita, podem competir em mercados privados e obter lucros. No entanto, na maioria dos casos, o governo é o principal acionista e essas empresas seguem parcialmente os atos e regulamentos que se aplicam ao governo principal.

Organizações na zona cinza pública/privada

Os *negócios governamentais/estaduais* são entidades de propriedade do governo e/ou controladas pelo governo (ou seja, negócios ou corporações) que vendem bens ou serviços com fins lucrativos no mercado privado. Embora não entreguem o que seria considerado como

programas, bens ou serviços públicos, seu papel pode ser organizado por uma organização do setor público, com o governo como acionista majoritário ou único, que os sujeita a escrutínio legislativo e regulatório. Exemplos incluem serviços postais, serviços de transporte (por exemplo, ferrovias, sistemas de ônibus, aeroportos), sistemas nacionais de radiodifusão, organizações de empréstimos a estudantes e serviços meteorológicos nacionais.

Prestadores públicos (ou parcerias público-privadas) são legalmente independentes do governo, mas recebem financiamento público – sob contrato ou acordo – para fornecer programas, bens ou serviços públicos como seu principal negócio. Os acordos são tipicamente contratos de longo prazo que permitem ao setor público se proteger dos riscos de atrasos, excedentes de custos e baixo desempenho, transferindo a entrega, o custo e o desempenho para prestadores ou parceiros. Os exemplos incluem prestadores do setor privado que projetam, constroem, financiam e/ou operam projetos de infraestrutura, como novas escolas, hospitais, estradas, moradias, prisões e equipamentos, e acomodações militares. Como o controle público sobre essas organizações é limitado, elas geralmente são classificadas como entidades sem fins lucrativos ou do setor privado.

A complexidade das estruturas governamentais modernas nem sempre permite decisões claras e precisas sobre se uma organização pertence a uma categoria específica. O Anexo C lista oito critérios de definição que podem ser aplicados para determinar se uma organização deve ser classificada como sendo do setor público.

O Papel do Conselho na Boa Governança

O glossário do IPPF define “governança” como a “combinação de processos e estruturas implantadas pelo conselho para informar, dirigir, gerenciar e monitorar as atividades da organização, com o intuito de alcançar os seus objetivos”.² A revisão da definição ampla de “conselho” do IPPF ajuda os auditores internos a evitar confusão, especialmente considerando a diversidade do uso do termo no setor público. O IPPF define “conselho” como:

O corpo administrativo de mais alto nível (p. ex.: um conselho de administração, conselho supervisor ou um conselho de gestores ou curadores) que detém a responsabilidade de dirigir e/ou supervisionar as atividades da organização e de cobrar prestação de contas por parte da alta administração. Embora os sistemas de governança variem entre jurisdições e setores, o conselho normalmente inclui membros que não fazem parte da gestão. Se não houver um conselho, a palavra “conselho” nas *Normas* se refere a um grupo ou pessoa responsável pela governança da organização. Além disso, “conselho” nas *Normas* pode se referir a um

2. *International Professional Practices Framework*, edição de 2017. (Lake Mary, FL: The Institute of Internal Auditors, 2017), s.v. “governança”.

comitê ou outro órgão ao qual o corpo administrativo tenha delegado certas funções (p. ex.: um comitê de auditoria).³

Embora essa definição e uso do termo “conselho” abranjam o comitê de auditoria, pode ser útil entender os termos especificamente no contexto do setor público. Em algumas organizações do setor público, o comitê de auditoria é um subcomitê do poder legislativo ou de seu conselho. Outras organizações públicas podem formar comitês de auditoria compostos por membros do público que tenham sido selecionados por membros dos poderes legislativo ou executivo. Outros ainda preenchem os comitês de auditoria com ministros ou gerentes de agências externas de supervisão, membros da hierarquia de gestão sujeitos a auditoria ou uma combinação deles.

Embora a independência não seja uma característica marcante nas definições do IPPF de “conselho” e “governança”, a responsabilidade de supervisão do conselho é mais eficaz quando o conselho é suficientemente independente dos papéis, funções e atividades que supervisiona. Quando um conselho independente não for possível, um comitê de auditoria independente poderá ser estabelecido. A independência dos líderes nomeados ou eleitos da organização habilita os membros do comitê de auditoria a desafiar a gestão e os responsáveis pela governança a cumprir o mandato da organização. Normalmente, um estatuto aprovado do comitê de auditoria descreve claramente as responsabilidades, autoridades e mandatos do comitê, incluindo sua independência. O Anexo D fornece informações sobre comitês de auditoria eficazes.

O Papel da Auditoria Interna na Governança do Setor Público

A boa governança normalmente inclui definir estratégia, prover supervisão e inculcar ética nas organizações. A auditoria independente, incluindo serviços de auditoria interna e externa, apoia a boa governança no setor público. Os auditores garantem que as organizações públicas tenham desempenho eficaz e eficiente e estejam em conformidade com as obrigações legais e éticas para com seus constituintes públicos.

A atividade de auditoria interna é criada para prestar avaliação e consultoria objetivas e independentes, para ajudar o conselho a cumprir com sua responsabilidade de supervisão, seja no setor público ou privado. A atividade de auditoria interna agrega valor quando oferece maneiras de aprimorar os processos de governança, gerenciamento de riscos e processos de controle. Além disso, um dos Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (*Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing*) do The IIA declara que a

3. Ibid., s.v. “conselho.”

atividade de auditoria interna é perspicaz, proativa e focada no futuro. Os auditores internos avaliam áreas como finanças, desempenho e conformidade, além de prestar serviços de consultoria para cumprir com esses papéis.

Essas responsabilidades geralmente se alinham às orientações mandatórias do IPPF. No entanto, a natureza do setor público cria um contexto único para a auditoria interna e esse contexto é ainda mais complicado pelo nível de liberdade, controle, regulamentação e prestação de contas dentro de cada jurisdição governamental (por exemplo, local, regional, nacional, multinacional). Além disso, a atividade de auditoria interna no setor público está sujeita ao escrutínio de revisores externos, que podem ter uma esfera de autoridade mais ampla do que suas contrapartes do setor privado. Por exemplo, auditores externos do setor público podem reportar sobre economia, eficiência e eficácia do uso de seus recursos pela organização pública. A compreensão dos requisitos, desafios e consequências exclusivos da auditoria em organizações do setor público pode ajudar os auditores internos a navegar melhor nesse ambiente complexo e evitar armadilhas ao cumprir com seus papéis.

Definindo Estratégias no Setor Público

Funcionários eleitos e nomeados, apoiados pela gestão do setor público, são responsáveis por definir a direção, escolher objetivos e estabelecer políticas para orientar as ações das organizações públicas. Como os recursos são limitados e devem ser alocados a atividades específicas, as organizações públicas geralmente devem se alinhar e incorporar a política geral do Estado em seus planos estratégicos e operacionais com orçamento devido, independentemente da persuasão política do governo atual. Seja em concordância com a política do Estado ou não, a liderança das organizações públicas deve criar políticas operacionais para garantir que atinjam as metas da política do governo e cumpram com a legislação relacionada.

Os reguladores podem avaliar se os objetivos estabelecidos na política governamental e através da legislação foram atingidos. A falha neste momento pode resultar em penalidades, como multas ou revogação de poder e controle. Os auditores internos ajudam as organizações públicas a evitar essa situação, analisando se os planos, orçamento e políticas da organização são projetados e operam de forma que lhes permita atingir os objetivos da política governamental e/ou programa, produto ou serviço público que foi implantado.

Supervisão no Setor Público

A gestão é responsável por analisar e gerenciar os riscos que podem afetar sua capacidade de atingir os objetivos organizacionais e do programa. Funções como conformidade e gerenciamento de riscos supervisionam se os processos de controle interno da gestão são eficazes.

Os responsáveis pela supervisão adicional, como o conselho, têm a tarefa de garantir que a política seja implantada conforme o planejado, as estratégias sejam alcançadas e o desempenho

geral da organização do setor público atenda às expectativas, em conformidade com as leis e regulamentos. A supervisão também abrange a identificação de indicadores do potencial de fraude, desperdício ou abuso e outros usos indevidos do poder e dos recursos confiados a funcionários do governo.

Os auditores internos apoiam essa supervisão, fornecendo avaliação e consultoria independentes e objetivas de que os processos de governança, gerenciamento de riscos e controle da organização são eficazes. Os auditores e reguladores externos fornecem supervisão adicional para responsabilizar as organizações e funcionários do setor público pelo fornecimento equitativo de bens e serviços públicos, gastando recursos e usando seus poderes de maneira eficiente, eficaz e adequada, de acordo com o mandato.

Ética no Setor Público

A importância da ética não é exclusiva ao setor público. O que é único, pelo menos nos sistemas políticos democráticos, é a maneira como quatro princípios éticos ajudam a criar um sistema de freios e contrapesos para apoiar o objetivo principal do setor público de servir o **interesse público**. Esta seção explora estes princípios: integridade, responsabilidade, transparência e equidade.

O público espera altos padrões éticos dentro do setor público, para garantir que o financiamento que fornecem (via impostos e taxas) seja gasto com sabedoria. Portanto, os funcionários públicos devem ser capazes de comprovar que estão fazendo a coisa certa da maneira certa. A transparência, como discutido abaixo, permite essa evidência.

Os princípios éticos são tão essenciais para servir o interesse público que muitas vezes existem leis e regulamentos para ajudar a deter e detectar comportamentos antiéticos por funcionários públicos, empregados e aqueles com quem contratam. Governos e organizações do setor público podem implantar políticas, procedimentos e códigos de comportamento adicionais para monitorar, mensurar e aplicar princípios éticos. Para manter um tom ético no topo, é necessário controle interno suficiente e supervisão eficaz para demonstrar o compromisso da organização com os princípios éticos.

Auditoria Interna e Princípios Éticos

De acordo com as *Normas*, a atividade de auditoria interna deve avaliar e fazer recomendações

Foco do IPPF

O Código de Ética do The IIA declara os princípios e expectativas que regem o comportamento de indivíduos e organizações na condução da auditoria interna. O objetivo do Código de Ética é promover uma cultura ética na profissão de auditoria interna.

Os [Guias de Implantação](#) do Código de Ética descrevem como os auditores internos podem demonstrar conformidade com os princípios e regras de conduta que compõem o Código de Ética do The IIA.

apropriadas para melhorar os processos de governança da organização, para promover ética e valores apropriados dentro da organização, o que inclui avaliar a criação, implantação e a eficácia dos objetivos, programas e atividades relacionados à ética da organização (Norma 2110.A1).

É igualmente importante que os auditores internos também apliquem os mais altos padrões éticos na execução de seu próprio trabalho. Os auditores internos certificados pelo The IIA e os candidatos à certificação devem aderir ao Código de Ética do The IIA, que identifica integridade, objetividade, confidencialidade e competência como seus princípios éticos primários. Este Código aplica-se a auditores internos individuais em qualquer nível e à atividade de auditoria interna como um todo.

Além disso, pode ser exigido que os auditores internos do setor público cumpram com os princípios éticos de outros órgãos profissionais que estabelecem normas, como o código de ética publicado pela *International Association of Supreme Audit Institution (INTOSAI)*, como parte de suas *International Standards for Supreme Audit Institutions (ISSAIs)*, ou aquelas descritas nas *Government Auditing Standards* do *Government Accountability Office* dos Estados Unidos (também conhecidas como “normas de auditoria governamental geralmente aceitas”, “*generally accepted government auditing standards*”, ou GAGAS). Outros códigos de ética podem se aplicar especificamente a funcionários em cargos no governo ou serviço público em jurisdições específicas. Embora a maioria dos princípios éticos seja semelhante entre si, os auditores devem compreender quaisquer detalhes necessários para declarações de conformidade ou para atingir a conformidade com os códigos que devem seguir.

Integridade

Integridade é a expectativa de que os funcionários públicos ajam de forma consistente com os princípios éticos, valores, expectativas, políticas e resultados pretendidos da organização do setor público. Quando informações e ações públicas não são credíveis e confiáveis, a confiança do público é corroída e a legitimidade da organização é prejudicada. Os custos políticos, sociais, econômicos e ambientais para a sociedade podem ser extensos.

O princípio da integridade também se aplica quando informações de riscos são disseminadas para as autoridades de empréstimo ou outros diretores que têm um interesse que não seja uma participação acionária. As consequências de violar a expectativa da mais alta integridade pode ser rápidas e devastadoras quando os stakeholders perdem a fé no setor público, em suas instituições e em sua liderança.

Consequências da auditoria interna: Analisando e mantendo a integridade

Para entender e avaliar o nível de integridade em uma organização do setor público, os auditores internos podem considerar analisar:

- O tom no topo.
- O gerenciamento de denúncias.
- O ambiente de controle relativo às regras, políticas e procedimentos da organização.

- Outras métricas de freios e contrapesos internos.

Os auditores internos não apenas analisam a integridade das organizações para as quais trabalham, mas também devem conduzir seu trabalho com integridade, que é o primeiro princípio do Código de Ética do The IIA.⁴ As regras de conduta do Código relacionadas à integridade instruem os auditores internos a realizar seu trabalho com honestidade, diligência e responsabilidade e a observar a lei e fazer divulgações esperadas pela lei e pela profissão. Os auditores internos são instruídos a contribuir para os objetivos éticos da organização e a não participar conscientemente de qualquer atividade ilegal ou a praticar atos desacreditáveis para a organização e a profissão de auditoria interna. O Guia de Implantação do Código de Ética também explica que a integridade exige que os auditores internos “digam a verdade e façam a coisa certa, mesmo quando for desconfortável ou difícil fazê-lo, e evitar tomar as medidas apropriadas possa parecer mais fácil (por exemplo, ocultar ou omitir observações de um relatório de trabalho).”⁵

As GAGAS expressam uma ideia semelhante, afirmando que:

Tomar decisões consistentes com o interesse público do programa ou atividade sob auditoria é uma parte importante do princípio de integridade. Ao cumprir suas responsabilidades profissionais, os auditores podem encontrar pressões conflitantes da gestão da entidade auditada, vários níveis de governo e outros usuários prováveis. Os auditores também podem encontrar pressões para alcançar indevidamente ganhos pessoais ou organizacionais. Ao resolver esses conflitos e pressões, agir com integridade significa que os auditores priorizam suas responsabilidades perante o interesse público.⁶

Prestação de Contas

As organizações do setor público atuam como agentes que usam recursos e recebem autoridade para atingir metas estabelecidas; portanto, responsabilidade e transparência relacionadas ao uso

4. O Código de Ética do The IIA exige que os auditores internos apliquem e cumpram com o seguinte princípio: “A integridade dos auditores internos estabelece crédito e desta forma fornece a base para a confiabilidade atribuída a seus julgamentos.” De acordo com as regras de conduta relacionadas, os auditores internos: “1.1. Devem executar seus trabalhos com honestidade, diligência e responsabilidade. 1.2. Devem observar a lei e fazer as divulgações esperadas pela legislação e pela profissão. 1.3. Não devem conscientemente fazer parte de qualquer atividade ilegal ou se envolver em atos impróprios para a profissão de auditoria interna ou para a organização. 1.4. Devem respeitar e contribuir para os objetivos legítimos e éticos da organização.” <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx>.

5. The Institute of Internal Auditors, 2019. <https://global.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/Pages/Practice-Advisories.aspx>.

6. Government Accountability Office dos Estados Unidos, *Government Auditing Standards: 2011 Revision*, GAO-12-331G (Washington, D.C.: U.S. GAO), 1.18. <https://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf>. Observação: O material citado aparece na seção 3.10 das *Government Auditing Standards: 2018 Revision*, GAO-18-568G, <https://www.gao.gov/assets/700/693136.pdf>.

de recursos e ao atingimento dos resultados pretendidos são princípios éticos básicos nos sistemas políticos democráticos. A prestação de contas em organizações do setor público protege a integridade, melhora as operações e instila confiança entre os cidadãos e os stakeholders.

A prestação de contas também implica que as partes legítimas tomem as medidas necessárias para lidar com casos de desperdício, divergência em relação às metas estabelecidas e ineficiências. Como o setor público é financiado pelas contribuições obrigatórias de cada cidadão, seus limiares de materialidade (valor, quantidade ou nível considerado significativo) podem ser mais baixos do que seriam no setor privado. Como e onde é gasto o dinheiro dos impostos atrai muita atenção na mídia e no discurso político.

Das muitas definições de prestação de contas apresentadas pelos órgãos normativos, talvez a mais simples e mais geral seja a que a INTOSAI deu: “a prestação de contas pública refere-se às obrigações das pessoas ou entidades encarregadas de recursos públicos de prestar contas sobre as questões fiscais, gerenciais e responsabilidades do programa que lhes foram conferidas e reportar àqueles que lhes conferiram responsabilidades”.⁷

A descrição da *International Federation of Accountants* é um pouco mais específica, observando que a prestação de contas é “o processo pelo qual as entidades do setor público e os indivíduos dentro delas são responsáveis por suas *decisões e ações, incluindo a administração de fundos públicos e todos os aspectos de desempenho, e submetem-se a escrutínio externo apropriado*”.⁸ A IFAC declara que a prestação de contas é feita por “todas as partes com entendimento claro dessas responsabilidades e papéis claramente definidos por meio de uma estrutura robusta”.⁹

O *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA) e a IFAC desenvolveram e publicaram conjuntamente o *International Framework: Good Governance in the Public Sector*. Em seu sumário executivo, os autores reconhecem que “o alcance e a força de diferentes relações de prestação de contas variam de acordo com os diferentes tipos de corpos administrativos”. No entanto, observa que “a prestação de contas eficaz preocupa-se não apenas com o reporte das ações concluídas, mas também com a garantia de que *os stakeholders sejam capazes de entender e responder conforme a entidade planeja e realizem suas atividades de maneira transparente*”, acrescentando que “tanto a auditoria externa quanto a interna contribuem para a prestação de contas eficaz”.¹⁰

7. INTOSAI, “ISSAI 20: Principles of transparency and accountability,” *ISSAI Framework*, <http://www.issai.org/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm>. (Viena: INTOSAI, 2010), 4.

8. International Federation of Accountants, “Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective: International Public Sector Study,” (Nova York: International Federation of Accountants, 2001), 57. Ênfase acrescentada.

9. *Ibid.*, 57.

10. The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy and International Federation of Accountants, *International Framework: Good Governance in the Public Sector* (Nova York: IFAC e Londres: CIPFA, 2014), 31. Ênfase acrescentada.

Consequências de auditoria interna: Avaliando a prestação de contas

Os auditores internos auxiliam o corpo administrativo a exercer a supervisão, avaliando se as entidades do setor público estão fazendo o que devem fazer, implantando a política como pretendida, usando fundos para o objetivo pretendido e implantando controles eficazes para minimizar os riscos. Ao fornecer análises objetivas e imparciais de se os recursos públicos são gerenciados de maneira responsável e eficaz para atingir os resultados desejados, as descobertas e recomendações dos auditores internos representam contribuições críticas para a boa governança, que podem levar as entidades a remediar as fraquezas e deficiências identificadas de maneira rápida e adequada.

Quando a organização não atingiu suas metas de desempenho financeiro ou operacional, ou quando são detectados problemas nas operações ou no uso de fundos, a atividade de auditoria interna pode ajudar a gestão a identificar a causa raiz da ocorrência do risco. Os auditores internos também podem ajudar a determinar as ações corretivas necessárias, garantir que a gestão tenha um plano e um cronograma para solucionar as deficiências, e acompanhar para determinar se essas ações corretivas abordaram o risco com eficácia.

Transparência

A transparência refere-se à abertura de uma entidade do setor público a seus stakeholders, incluindo constituintes, fornecedores, clientes, investidores e legisladores. Conforme declarado no ISSAI 20: “a prestação de contas e a transparência não são facilmente separadas: ambas abrangem muitas das mesmas ações, por exemplo, o reporte público. A transparência é uma força poderosa que, quando aplicada de forma consistente, pode ajudar a combater a corrupção, melhorar a governança e promover a prestação de contas”.¹¹

A boa governança exige que as organizações do setor público divulguem informações sobre suas operações e desempenho, para permitir que os stakeholders compreendam claramente as intenções das ações organizacionais e cheguem a conclusões precisas sobre os resultados e impactos dessas ações. Conseqüentemente, a tomada de decisão, as ações e as transações das organizações públicas devem ser conduzidas de forma exposta, e as informações fornecidas devem ser suficientes e relevantes para permitir o escrutínio público.

Muitas entidades do setor público são obrigadas por lei a publicar avisos de reuniões, listando itens específicos da pauta, e a disponibilizar documentos públicos, incluindo relatórios de auditoria interna, mediante solicitação. Embora, às vezes, o interesse do público seja atendido pela proteção das informações contra divulgação – como casos em que a segurança nacional, investigações criminais ou informações proprietárias de uma empresa privada estariam comprometidas –, a transparência das ações e informações do setor público desempenha um

11. INTOSAI, “ISSAI 20”, 4.

papel significativo na supervisão pública. Os membros do público podem ser capazes de solicitar informações que não tenham sido destinadas à divulgação pública.

Consequências de auditoria interna: Transparência, confidencialidade e reporte de auditoria interna

Uma atividade de auditoria interna independente, com competências adequadas, pode representar um vínculo direto entre a transparência e a credibilidade da entidade do setor público. Os legisladores e o público procuram auditar os resultados para garantir que as ações do setor público sejam éticas e legais e que o reporte financeiro e de desempenho reflitam com precisão a realidade das operações.

Os auditores internos que trabalham no setor público devem estar familiarizados com as leis aplicáveis relacionadas à transparência dos registros públicos, como os tipos de informações que podem ser divulgadas ao público. Ao emitir observações, recomendações e relatórios de auditoria interna, os auditores internos devem considerar cuidadosamente as possíveis consequências políticas de tornar seu trabalho disponível ao público a qualquer momento. Em alguns casos, os auditores internos podem ser solicitados a disponibilizar ao público os relatórios (ou resultados) do trabalho. Em outros casos, os membros do público ou da mídia podem solicitar informações que não tenham sido divulgadas anteriormente.

Os auditores internos também devem ter em mente a confidencialidade, um dos quatro princípios do Código de Ética do The IIA. O princípio da confidencialidade exige que “os auditores internos respeitem o valor e a propriedade das informações que recebem e não divulguem informações sem a devida autoridade, a menos que haja obrigação legal ou profissional de fazê-lo”. Da mesma forma, as GAGAS reconhecem que “as organizações de auditoria interna não têm o dever de reportar externamente à entidade auditada, a menos que exigido por lei, regulamento ou política”.¹²

Foco do IPPF

Norma 2440.A2 –

Se não houver exigências legais, estatutárias ou regulatórias em contrário, antes de se divulgar os resultados para partes externas à organização, o chefe executivo de auditoria deve:

- Avaliar o potencial risco à organização.
- Consultar a alta administração e/ou assessor jurídico, conforme apropriado.
- Controlar a disseminação através da restrição da utilização dos resultados.

12. United States Government Accountability Office, *Government Auditing Standards: 2011 Revision*, GAO-12-331G (Washington, D.C.: U.S. GAO), 7.25. <https://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf>. Obs: O material citado aparece na seção 9.49 das *Government Auditing Standards: 2018 Revision*, GAO-18-568G, <https://www.gao.gov/assets/700/693136.pdf>.

Os resultados, conclusões e comunicações de trabalhos de auditoria podem abordar tópicos ou áreas sensíveis que envolvam outras funções na organização. Sob certas circunstâncias, por exemplo, pode-se solicitar aos auditores internos que entreguem informações a investigadores de fraude, autoridades policiais, mídia ou outras fontes. Sem a consideração cuidadosa das leis, regulamentos e regras de confidencialidade e transparência, os auditores internos podem comprometer uma investigação ou violar leis.

Os auditores internos devem ser estratégicos na comunicação dos resultados da auditoria. Eles devem manter a honestidade e a integridade, ao mesmo tempo mantendo a sensibilidade às ramificações dos relatórios escritos. Como as descobertas podem acabar na arena pública, os auditores internos podem se sentir pressionados, internamente ou por terceiros, a escrever de maneira tão cautelosa que os problemas sejam minimizados ou omitidos, o que traz o risco de que a comunicação de informações cruciais seja diluída ou perdida. Assim, os CAEs devem se informar, consultando o assessor jurídico e discutindo as expectativas e o protocolo de comunicação com a alta administração e o conselho como parte das políticas e procedimentos da atividade de auditoria interna (Norma 2040 – Políticas e Procedimentos). Ao tomar essas medidas antecipadamente, os auditores internos saberão como proceder quando surgir a necessidade de comunicação sensível e poderão justificar suas ações.

Equidade

Com inúmeras necessidades diversas a serem abordadas, as organizações do setor público devem responder tempestivamente com políticas e processos bem direcionados, justos e entregues com transparência. A equidade envolve a imparcialidade e a responsabilidade com que os funcionários do setor público exercem poder e aplicam os recursos a eles confiados pelo público. Envolve os conceitos de oportunidade para todos os cidadãos e pode mensurar não apenas entradas e saídas de políticas, mas também resultados.

O Merriam-Webster define equidade como “justiça de acordo com a lei ou direito natural; especificamente, liberdade de preconceito ou favoritismo”. Outra definição simples de equidade é “inclusão justa em uma sociedade na qual todos possam participar, prosperar e atingir todo o seu potencial”.¹³

A *National Academy of Public Administration*, nos Estados Unidos, oferece uma definição um pouco mais técnica de “equidade social” como “o gerenciamento justo e equitativo de todas as instituições que atendem diretamente ao público ou por contrato; a distribuição justa e equitativa dos serviços públicos e a implantação de políticas públicas; e o compromisso de promover justiça e equidade na formação de políticas públicas”.¹⁴ No setor público,

13. PolicyLink, “The Equity Manifesto”, (Washington, D.C.: PolicyLink, 2019), <https://www.policylink.org/about-us/equity-manifesto>.

14. National Academy of Public Administration, “Standing Panel on Social Equity in Governance” (Washington, DC: National Academy of Public Administration, 2008). <https://tinyurl.com/napa-socialequity>.

especificamente, a equidade social pode envolver a garantia de que os cidadãos tenham aquilo de que precisam para sobreviver e ter sucesso, para alcançar seu pleno potencial, frequentemente mensurado em termos de saúde e bem-estar. Isso pode incluir acesso a oportunidades, redes, recursos e suportes.¹⁵

No nível político, a equidade geralmente envolve a implantação de leis e regulamentos para incentivar o tratamento equitativo e/ou promover resultados equitativos. Assim, leis, regulamentos e políticas pertencentes a organizações do setor público podem especificar práticas para incentivar a inclusão e a justiça nas práticas de recursos humanos (por exemplo, contratação, administração de salários, rescisão) e práticas de compras. As entidades do setor público geralmente encaram uma pressão maior de demonstrar seus esforços para promover a equidade, por meio de processos, documentação e evidências para defender suas escolhas.

O uso indevido do poder, o desperdício de recursos e outras questões, como corrupção e má administração, podem afetar negativamente a prestação de serviços de uma organização do setor público aos cidadãos ou a capacidade de cumprir com obrigações relacionadas à equidade, como melhorar o desenvolvimento econômico e garantir a segurança de todos.

Consequências de auditoria interna: Dimensões da equidade

No *Handbook on Measuring Equity in Education*, da UNESCO, os autores declaram que “a equidade é uma questão política e as diferenças de opiniões políticas influenciarão os aspectos da equidade nos quais estamos interessados. Assim, qualquer esforço para medir a equidade não pode ser separado de um framework normativo sobre imparcialidade e justiça”.¹⁶ Os problemas relacionados à equidade diferem por país, política e programa. Ao analisar a equidade, os auditores internos devem se familiarizar com as definições de equidade e com o framework pelo qual a equidade é medida na organização e nas jurisdições nas quais a organização opera. Os auditores internos devem estar bem cientes das leis, regulamentos e políticas relevantes com os quais a organização e a atividade de auditoria interna devem cumprir.

Os auditores internos devem reconhecer as consequências políticas da prestação de contas pública relacionada a práticas equitativas. A série 1100 das Normas, que descreve independência e objetividade, explica que a atividade de auditoria interna deve estar livre de condições que ameacem sua capacidade de desempenhar suas responsabilidades de maneira imparcial. Ao obedecer a essas normas, os auditores internos devem se preparar para encarar funcionários eleitos e nomeados, cujas políticas e carreiras políticas podem ser impactadas pela divulgação dos resultados e observações do trabalho de auditoria interna, especialmente quando disponibilizados ao público.

15. Kris Putnam-Walkerly e Elizabeth Russell, “What the Heck Does ‘Equity’ Mean?”, *Stanford Social Innovation Review*, 15 de setembro de 2016, https://ssir.org/articles/entry/what_the_heck_does_equity_mean#.

16. Stuart Cameron, Rachita Daga e Rachel Outhred, “Setting out a conceptual framework for measuring equity in learning,” em *Handbook on Measuring Equity in Education*, (Montreal: UNESCO Institute for Statistics, 2018), 16.

Exemplos de áreas, processos e políticas principais que os auditores internos podem avaliar quanto à equidade incluem:

- **Custos de serviço:** Como a organização cobra impostos e taxas e antecipa fundos de impostos futuros para pagar por serviços, incluindo custos indiretos ou futuros?
- **Prestação de serviços:** Como a organização presta serviços diretos (por exemplo, infraestrutura de transporte, educação pública e assistência médica) e serviços indiretos (por exemplo, administração financeira e gerenciamento de capital humano)?
- **Aplicação da lei e poder regulatório:** As políticas e procedimentos estão em vigor e operam de forma que a organização cumpra com suas responsabilidades regulatórias e de aplicação de acordo com seu mandato?
- **Troca de informação:** A tomada de decisões é transparente? Os cidadãos podem ser ouvidos e têm acesso a funcionários e registros públicos?

Auditoria Interna no Setor Público

As seções anteriores desta orientação descreveram o setor público, os principais riscos e o contexto em que a atividade de auditoria interna opera, incluindo o papel da auditoria interna na governança do setor público, para comunicar uma visão geral do cenário de risco que os auditores internos enfrentam no setor público. As seções restantes examinam a aplicação desses conceitos ao planejamento, desempenho e reporte do trabalho de auditoria interna, observando considerações exclusivas relevantes para o contexto do setor público.

A auditoria interna é realizada em diversos ambientes legais e culturais; para organizações que variam em propósito, tamanho, complexidade e estrutura; e por pessoas dentro ou fora da organização. Embora as diferenças possam afetar as abordagens à prática da auditoria interna em cada ambiente, a conformidade com a orientação mandatória do IPPF é essencial para que os auditores internos individuais (incluindo o CAE) e a atividade de auditoria interna como um todo cumpram com suas responsabilidades e missão.

De acordo com o IPPF, os auditores internos são responsáveis pela conformidade com as normas de objetividade individual, proficiência e zelo profissional devido, e com as normas relevantes para o desempenho de suas responsabilidades

Foco do IPPF

O objetivo das *Normas* é:

- Orientar a adesão aos elementos mandatórios do Framework Internacional de Práticas Profissionais.
- Fornecer um framework para executar e promover uma ampla gama de serviços de auditoria interna de valor agregado.
- Estabelecer a base para a avaliação do desempenho da auditoria interna.
- Promover processos e operações organizacionais aprimorados.

profissionais. Além disso, CAEs são responsáveis pela conformidade geral da atividade de auditoria interna com as *Normas*. Se os auditores internos ou a atividade de auditoria interna for proibida por lei ou regulamento de cumprir com certas partes das *Normas*, é esperada a conformidade com todas as outras partes das *Normas*, e são necessárias divulgações apropriadas (conforme exigido pelas *Normas*). Simultaneamente à conformidade com o IPPF, os auditores internos, especialmente os do setor público, devem estar cientes das leis, regulamentos e normas profissionais pertinentes ao contexto em que implantam suas responsabilidades designadas. Este guia fornece sugestões para auditores internos do setor público para integrar essas expectativas.

Considerando Frameworks de Normas e Orientações do Setor Público

Muitos governos têm suas próprias normas e orientações oficiais para governar as organizações do setor público de auditoria. Os CAEs devem ser capazes de identificar circunstâncias em que as orientações mandatórias do IPPF estejam em conflito com os requisitos legais e regulatórios aplicáveis, ou sejam insuficientes para atender ou cumprir com esses outros requisitos. Órgãos competentes de auditoria externa promulgam frameworks comumente reconhecidos de normas e orientações usados por auditores externos: o GAO publica as GAGAS e o INTOSAI publica as ISSAIs, por exemplo. Esses órgãos normativos estabelecem expectativas para os auditores e reguladores externos, a fim de garantir a conformidade com os requisitos legais e regulatórios, que podem compreender essencialmente requisitos não apenas para a organização, mas também para a atividade de auditoria interna. O The IIA publicou dois documentos que comparam os requisitos das *Normas* com os desses órgãos reguladores; esses recursos estão listados no “Anexo A: Normas e Orientações Relevantes do The IIA” e podem ser encontrados [online](#).

Outras organizações normativas, como a *International Standardization Organization* (ISO), podem ser fontes de critérios de avaliação ao realizar trabalhos de conformidade ou desempenho, especialmente em indústrias ou linhas de negócios sujeitas a normas ambientais, de saúde e segurança. Organizações como o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), o CIPFA, o *International Accounting Standards Board* (IASB) e o IFAC fornecem normas e orientações relacionadas aos princípios contábeis geralmente aceitos (GAAP), que podem ser aplicadas em **auditorias financeiras**.

Para auditores internos, se as *Normas* do The IIA forem usadas em conjunto com os requisitos emitidos por outros órgãos competentes, as comunicações de auditoria interna também poderão citar o uso de outros requisitos, conforme apropriado. Nesses casos, se a atividade de auditoria interna indicar conformidade com as *Normas* e existirem inconsistências entre as *Normas* e outros requisitos, os auditores internos e a atividade de auditoria interna deverão estar em conformidade com as *Normas* e poderão estar em conformidade com os outros requisitos, se tais requisitos forem mais restritivos.

Estatuto de Auditoria Interna

Uma maneira de apoiar e proteger a independência organizacional da atividade de auditoria interna é por meio do estatuto de auditoria interna, que é um acordo formal entre o CAE, a alta administração e o conselho, registrando objetivo, autoridade e responsabilidade da atividade de AI (Norma 1000). O desenvolvimento e envio do estatuto para aprovação dá ao CAE, à alta administração e ao conselho a oportunidade de discutir as expectativas dos stakeholders, bem como requisitos do IPPF e outras normas, leis e regulamentos, e concordar mutuamente sobre o nível de independência e autoridade necessário para atender a esses requisitos e expectativas. Ao definir o posicionamento e relação de reporte, o CAE deve estar ciente de quaisquer mandatos e normas legais ou regulatórios que codifiquem formalmente funções, responsabilidades e requisitos de reporte de auditoria interna. Como podem diferir significativamente daqueles do setor privado e variar de acordo com a jurisdição, os requisitos aplicáveis devem ser documentados no estatuto.

Foco do IPPF

Norma 1000 – Propósito, Autoridade e Responsabilidade

O propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna devem estar formalmente definidos em um estatuto de auditoria interna, consistente com a Missão da Auditoria Interna e os elementos mandatários do *International Professional Practices Framework* (os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, o Código de Ética, as Normas e a Definição de Auditoria Interna). O chefe executivo de auditoria deve revisar periodicamente o estatuto de auditoria interna e submetê-lo à aprovação da alta administração e do conselho.

Interpretação:

O estatuto de auditoria interna é um documento formal, que define o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna. O estatuto de auditoria interna estabelece a posição da atividade de auditoria interna dentro da organização, incluindo a natureza do reporte funcional do chefe executivo de auditoria ao conselho; autoriza o acesso aos registros, ao pessoal e às instalações físicas relevantes para o desempenho dos trabalhos de auditoria; e define o escopo das atividades de auditoria interna. A aprovação final do estatuto de auditoria interna é de responsabilidade do conselho.

A Norma 1000 explica que o estatuto da auditoria interna estabelece a posição da atividade de auditoria interna na organização, incluindo a natureza do relacionamento funcional de relatórios do CAE com a diretoria, o que deve permitir que as responsabilidades da auditoria interna sejam executadas objetiva e independentemente. O IIA recomenda que o CAE se reporte funcionalmente à diretoria para permitir a supervisão independente da nomeação, remuneração e rescisão do CAE, enquanto o CAE deve se reportar administrativamente a um nível dentro da organização que permita que a atividade de auditoria interna cumpra suas responsabilidades. O estatuto deve especificar claramente a quem o CAE e a auditoria interna reportam e quais partes receberão relatórios e resultados do trabalho de auditoria. Por fim, o estatuto deve capacitar a atividade de auditoria interna para desempenhar suas funções com integridade e atingir seus objetivos.

Para entender completamente a Norma 1000 e suas consequências exclusivas sobre o setor público, vários elementos devem ser considerados. As normas 1000.A1 e 1000.C1 (as normas de implantação vinculadas à Norma 1000) especificam que o estatuto de auditoria interna deve definir a natureza dos serviços a serem prestados pela atividade de auditoria interna. Nas *Normas*, os trabalhos são categorizados amplamente como serviços de avaliação ou consultoria.

Os trabalhos de auditoria no setor público podem ser denominados mais especificamente e, embora as descrições detalhadas dos tipos de trabalho excedam o escopo deste guia prático, vários tipos são dignos de menção, considerando que alguns tipos podem ser exigidos por leis, regulamentos e/ou normas de auditoria utilizados pela organização. Três tipos principais de trabalhos são reconhecidos nas ISSAIs: auditorias de conformidade, auditorias financeiras e **auditorias de desempenho**. As GAGAS reconhecem **trabalhos de certificação**, auditorias financeiras, auditorias de desempenho e análises de demonstrações financeiras. Além disso, a atividade de auditoria interna pode realizar trabalhos de consultoria ou assessoria. Os tipos de trabalhos normalmente realizados no setor público são definidos no "Anexo B: Glossário". Exemplos e detalhes adicionais são fornecidos no "Anexo E: Tipos Comuns de Trabalhos de Auditoria do Setor Público".

A Norma 1000 também especifica que o CAE deve revisar periodicamente o estatuto de auditoria interna e apresentá-lo à alta administração e ao conselho para aprovação, e que o conselho deve ter aprovação final. Revisar e aprovar o estatuto define e ratifica o apoio dos stakeholders, justificando a atividade de auditoria interna e sua missão. No setor público, os stakeholders representados incluem cidadãos e funcionários eleitos e nomeados. A Orientação de Implantação 1000 e as Orientações Suplementares do The IIA "Modelo de Estatuto para a Atividade de Auditoria Interna" descrevem outras seções a serem incluídas em um estatuto.

Independência Organizacional

Conforme apresentado na seção anterior, outra função do estatuto é fornecer uma oportunidade construtiva para o CAE se comunicar sobre a importância da independência da atividade de auditoria interna e obter a aprovação da alta administração e do conselho. A série 1100 das *Normas* explica que, para ser eficaz, a atividade de auditoria interna deve ser independente – ou

seja, livre de condições que ameacem sua capacidade de desempenhar suas responsabilidades de maneira imparcial. No setor público, os auditores internos devem estar preparados para desafiar interesses poderosos ou arraigados, incluindo interesses políticos, para identificar e chamar a atenção para a ineficiência e desperdício, ou para a potencial corrupção e abusos de autoridade e poder, como a falha no exercício da equidade ou devido processo legal ao promulgar ou impor uma política ou atividade governamental.

A independência organizacional, conforme descrita na Norma 1110, permite que a atividade de auditoria interna conduza o trabalho sem interferência indevida da liderança e gestão da entidade em análise, o que pode incluir funcionários públicos e outras fontes de influência política. Ter independência suficiente é importante, porque reduz os riscos à capacidade dos auditores internos de conduzir seu trabalho de maneira completa e objetiva, e apoia a percepção de que os auditores internos não são influenciados ou enviesados indevidamente. Juntas, a objetividade individual e a independência organizacional contribuem para a precisão do trabalho de auditoria interna e para a capacidade dos stakeholders de confiar nos resultados reportados.

Assim como os auditores internos devem seguir as *Normas* estabelecidas no IPPF, os auditores externos do setor público estão sujeitos a normas e requisitos legais/regulatórios relativos à independência organizacional, e estes podem ser ainda mais restritivos. Os auditores internos devem estar cientes de como essas normas, leis e regulamentos podem afetar o trabalho da auditoria interna e sua confiabilidade aos olhos dos auditores externos.

Foco do IPPF

Norma 1110 – Independência Organizacional

O chefe executivo de auditoria deve reportar a um nível dentro da organização que permita à atividade de auditoria interna cumprir com suas responsabilidades. O chefe executivo de auditoria deve confirmar junto ao conselho, pelo menos anualmente, a independência organizacional da atividade de auditoria interna.

Interpretação:

A independência organizacional é alcançada de forma eficaz quando o chefe executivo de auditoria reporta funcionalmente ao conselho. Exemplos de reporte funcional ao conselho implicam que o conselho:

- *Aprove o estatuto de auditoria interna.*
- *Aprove o plano de auditoria baseado em riscos.*
- *Aprove o orçamento e o plano de recursos da auditoria interna.*
- *Receba comunicações do chefe executivo de auditoria sobre o desempenho da atividade de auditoria interna em relação ao seu plano e outros assuntos.*
- *Aprove as decisões referentes à nomeação e demissão do chefe executivo de auditoria.*
- *Aprove a remuneração do chefe executivo de auditoria.*
- *Faça os devidos questionamentos à gestão e ao chefe executivo de auditoria, para determinar se há limitações inapropriadas de escopo ou de recursos.*

Acesso Irrestrito

Para apoiar a independência da atividade de auditoria interna, a série 1100 das *Normas* especifica que o CAE deve ter acesso direto e irrestrito à alta administração e ao conselho e deve se comunicar e interagir diretamente com o conselho. As estruturas de governança apoiam a independência da auditoria interna, permitindo a supervisão independente dos planos de trabalho da auditoria interna (objetivos, escopo, recursos e resultados) e a mediação independente do relacionamento entre a atividade de auditoria interna e a organização. Quando não for possível estabelecer uma estrutura de governança independente, as circunstâncias e as possíveis consequências devem ser discutidas e documentadas no estatuto da auditoria interna.

Para ser independente, a atividade de auditoria interna deve estar livre de interferências ao determinar seu escopo de trabalho (Norma 1110.A1). Limitações ou restrições ao escopo, recursos e/ou acesso a registros, pessoal e propriedades podem representar prejuízo à independência organizacional, e as limitações do escopo devem ser incluídas nas comunicações da opinião geral de auditoria interna. As *Normas* descrevem requisitos específicos para divulgar devidamente o escopo e as limitações de recursos e prejuízos à independência ou objetividade.

Administrações políticas podem procurar limitar o escopo da auditoria interna inadequadamente por seus próprios fins políticos. No entanto, em certos contextos do setor público – por exemplo, em questões que envolvam a segurança nacional ou a aplicação da lei –, as restrições de acesso e escopo podem ser legítimas e podem afetar o desempenho do trabalho de auditoria interna.

Uma maneira de proteger a atividade de auditoria interna contra interferências indevidas da gestão responsável pela área ou processo em análise é o CAE obter a aprovação dos parâmetros antes do início do trabalho de auditoria interna. O estatuto de auditoria interna oferece ao CAE a oportunidade de estabelecer esses parâmetros antecipadamente, pois define o escopo geral do trabalho de auditoria interna e deve incluir a autorização do acesso da atividade de auditoria interna a registros, pessoal e propriedades físicas relevantes para o desempenho dos trabalhos.

Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos

Embora os trabalhos de auditoria sejam classificados como serviços de avaliação ou consultoria nas *Normas*, os auditores internos podem, no setor público, encontrar tipos adicionais de trabalhos, como mencionado brevemente na seção sobre o estatuto de auditoria interna. Compreender os tipos de trabalhos incluídos no plano de auditoria interna e o motivo de sua inclusão é um passo importante no planejamento do trabalho.

O CAE deve considerar as leis, regulamentos e normas que se aplicam à organização, bem como o cenário de riscos mais amplo do setor público, incluindo pressões políticas, transparência pública e outros elementos do contexto do setor público, mostrados na Figura 1. Ao desenvolver o plano de auditoria interna, o CAE deve levar em conta essas considerações, ainda baseando o plano em uma avaliação dos riscos da organização. As políticas e procedimentos da atividade de auditoria

interna devem estar alinhados com o IPPF e com quaisquer requisitos adicionais de auditoria interna que tenham sido codificados em leis relevantes para a organização. Os requisitos legais também podem afetar os tipos de trabalhos de auditoria que devem ser incluídos e executados dentro de um determinado período ou em um horário específico.

Analizando o Risco de Fraude

Os auditores internos também podem avaliar a eficácia da estrutura de controle interno da gestão, para identificar e reduzir as condições que permitem a ocorrência de oportunidades de fraude e corrupção. De acordo com a Norma 1210.A2, os auditores internos devem ter conhecimento suficiente para avaliar o risco de fraude e a maneira pela qual é gerenciado pela organização. No entanto, o CAE deve esclarecer aos responsáveis pelo gerenciamento de riscos e governança que não se espera que os auditores internos tenham a experiência de alguém responsável primariamente por detectar e investigar fraudes.

Leitura Adicional

O Guia Prático do The IIA “*Auditing Anti-bribery and Anti-corruption Programs*” fornece informações detalhadas sobre a análise da eficácia dos controles internos das organizações sobre suborno e corrupção.

Para garantir a conformidade com as *Normas*, a atividade de auditoria interna deve avaliar o potencial de risco de fraude e como a organização gerencia esse risco (Norma 2120.A2), e essas informações devem ser incluídas nos relatórios do CAE (Norma 2060 – Reportando à Alta Administração e ao Conselho). No entanto, os requisitos do setor público podem ser maiores. Por exemplo, os auditores internos podem ser solicitados a participar de investigações relacionadas a fraudes e corrupção. Em algumas jurisdições, como no Reino Unido, os estatutos de auditoria interna do setor público devem definir a natureza do trabalho de auditoria interna relacionado à fraude, a fim de dissipar qualquer confusão sobre as funções apropriadas.

Gerenciamento e Limitações de Recursos

As limitações de recursos são uma preocupação para os CAEs em qualquer setor. No entanto, talvez ninguém seja tão desafiado por limitações como aqueles no setor público, onde, mesmo que a auditoria interna seja legalmente exigida, o financiamento ainda pode ser uma baixa prioridade quando comparado ao financiamento da prestação de serviços públicos. Nesse ambiente desafiado por recursos, o CAE deve considerar cuidadosamente o escopo do plano de auditoria interna e como os recursos podem afetar a capacidade da auditoria interna de fornecer cobertura de avaliação.

O CAE deve “assegurar que os recursos de auditoria interna sejam apropriados, suficientes e aplicados de forma eficaz” para executar o plano de auditoria interna (Norma 2030 – Gerenciamento de Recursos). A Orientação de Implantação do The IIA para a Norma 2030 oferece sugestões para preencher lacunas de competência.

Para áreas de alto risco que exijam competências altamente especializadas, como TI e segurança da informação, o CAE pode ter que recorrer à terceirização ou ao *co-sourcing*, mas, no fim das contas, pode querer treinar a equipe e garantir o desenvolvimento e retenção de conhecimentos e processos na atividade de auditoria interna. Ao terceirizar para prestadores externos de serviços, o CAE deve prestar atenção especial ao trabalho e a quaisquer comunicações e relatórios produzidos, porque esses prestadores de serviços, acostumados a trabalhar principalmente no setor privado, podem não estar cientes dos requisitos e meandros do setor público, como o reporte público obrigatório. Informações adicionais sobre terceirização e *co-sourcing* aparecem na seção "Coordenando com Outros Prestadores de Serviços de Avaliação".

Recursos suficientes permitem que a atividade de auditoria interna cumpra com sua missão e agregue valor, e as limitações de recursos podem constituir um prejuízo à independência (Norma 1130 – Prejuízo à Independência ou à Objetividade). O CAE precisa de independência e recursos para recrutar, reter e gerenciar funcionários competentes sem influência gerencial ou política indevida. Portanto, o orçamento não deve ser deixado sob o controle da gestão da área em análise, pois afeta a capacidade da atividade de auditoria de cumprir com suas responsabilidades. Os recursos podem ser intencionalmente restritos, para limitar a capacidade da atividade de auditoria interna de contestar o trabalho de um funcionário eleito ou nomeado.

A Norma 2020 – Comunicação e Aprovação tenta proteger a atividade de auditoria interna desta situação, exigindo que o CAE comunique o impacto das limitações de recursos à alta administração e ao conselho ao discutir os planos e requisitos de recursos da atividade de auditoria interna. Encarregar o conselho da aprovação do plano de auditoria interna, incluindo seu orçamento de recursos, fornece certa proteção contra tentativas da gestão de introduzir restrições orçamentárias desnecessárias, em um esforço para prejudicar a independência da atividade de auditoria interna e a capacidade de realizar determinados trabalhos. A Norma 2060 reitera o requisito de que o CAE reporte os requisitos de recursos da atividade de auditoria interna.

Coordenando com Outros Prestadores de Serviços de Avaliação

As organizações do setor público geralmente mantêm um orçamento de recursos enxuto. Embora suas estruturas variem, a maioria das atividades de auditoria interna possui equipes pequenas e outras funções de avaliação também possuem recursos limitados. Essas circunstâncias, juntamente com a necessidade de transparência e prestação de contas, dão importância especial à capacidade do CAE de planejar e gerenciar com eficácia a atividade de auditoria interna, incluindo as responsabilidades declaradas na Norma 2050 – Coordenação e Confiança.

Audidores e inspetores externos desempenham um papel integral nas organizações do setor público. Esses revisores externos podem incluir instituições supramunicipais de auditoria (*supreme audit institutions* – SAIs), ouvidorias, inspetores e outros reguladores. O CAE deve coordenar o trabalho de auditoria interna com o dos revisores externos. Isso envolve a troca de informações que possam ser comparadas com os critérios de confiança no trabalho um do outro e o cronograma

de trabalho, para que os funcionários da organização não sejam sobrecarregados por diferentes revisores, todos olhando amplamente para a mesma área, atividade ou processo.

Para garantir a cobertura adequada da avaliação e minimizar a possível duplicação de esforços, o CAE deve compartilhar informações, coordenar atividades e considerar o trabalho de outros prestadores internos e externos de serviços de avaliação e consultoria. Conforme observado nas GAGAS, os auditores externos podem determinar que é apropriado usar o trabalho dos auditores internos para analisar a eficácia do projeto ou a operação dos controles internos significantes dentro do contexto dos objetivos da auditoria. Geralmente, é uma maneira prudente de gerenciar recursos limitados. Ao colaborar sempre que possível, os prestadores de **serviços de avaliação** evitam a sobreposição ou duplicação de serviços e conservam recursos.

A terceirização ou *co-sourcing* é outro método frequentemente usado para obter eficiência de recursos, especialmente considerando que as organizações do setor público podem não ter equipe interna com competências especializadas (por exemplo, auditoria de TI). No entanto, é importante observar que, quando o CAE depende do trabalho de outras pessoas, incluindo prestadores terceiros de avaliação, ele ainda é responsável por garantir o apoio adequado às conclusões e opiniões formuladas pela atividade de auditoria interna. Portanto, é importante que o CAE compreenda claramente o escopo, os objetivos e os resultados do trabalho realizado por outros prestadores, incluindo se os critérios atendem aos requisitos obrigatórios do IPPF, mesmo que em alinhamento com outras normas de auditoria, como as usadas por auditores externos.

Talvez o maior risco relacionado à coordenação e confiança esteja relacionado a uma situação em que várias camadas de confiança se baseiam em um trabalho inadequado de avaliação. Por exemplo, o Prestador de Avaliação A realiza um trabalho planejado, mas bastante superficial. O Prestador de Avaliação B confia no trabalho de A e, em seguida, o Prestador de Avaliação C confia na confiança de B no trabalho de A e reporta a avaliação ao conselho. Isso pode criar uma situação em que o conselho esteja confiando plenamente em uma cadeia de avaliação que não é suficientemente apoiada por uma revisão adequada.

Para ajudar a evitar essa situação, a Norma 2050 exige que o CAE estabeleça um processo consistente para a base de confiança, que envolva a avaliação da competência, objetividade e zelo profissional devido de outros prestadores. A Orientação de Implantação do The IIA para a Norma 2050 descreve abordagens para coordenar a cobertura de avaliação.

Planejando Trabalhos de Auditoria Individuais

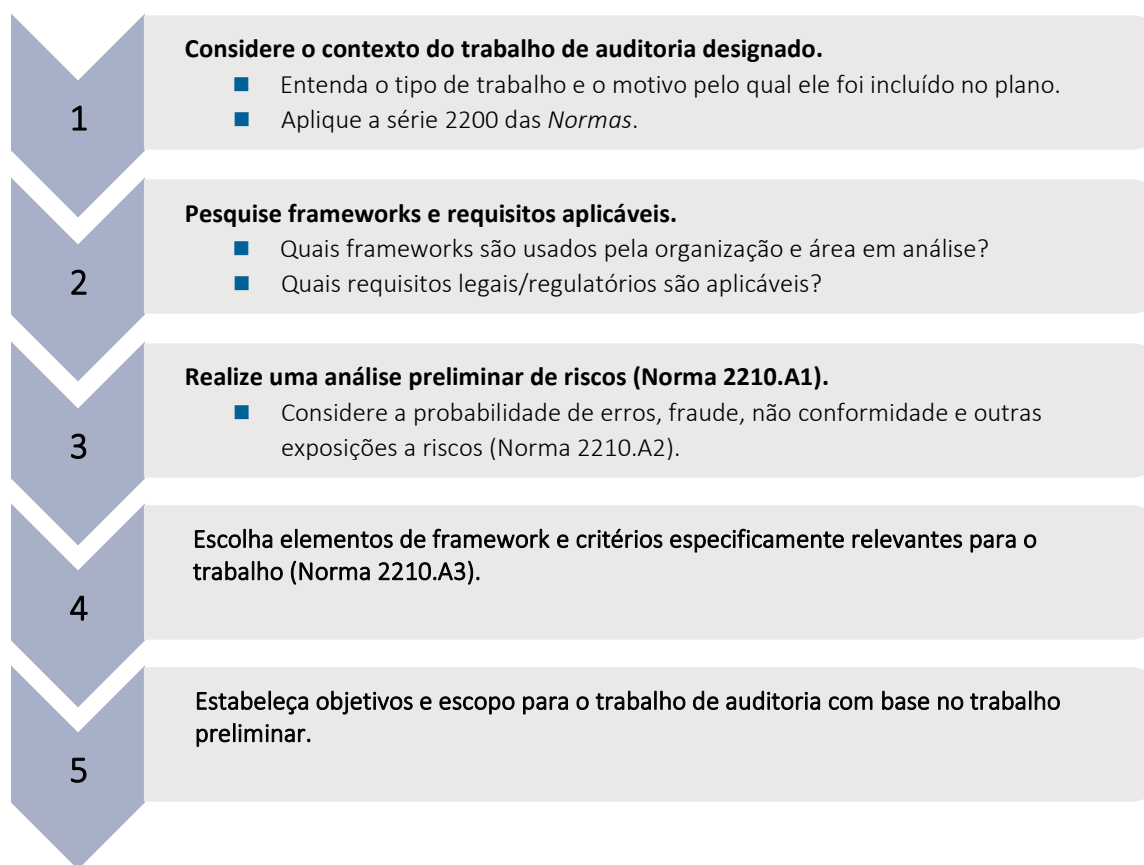
Ao planejar e executar trabalhos de auditoria individuais, os auditores internos devem começar pela compreensão do contexto do trabalho designado, incluindo a identificação do tipo de trabalho e o motivo pelo qual ele foi incluído no plano de auditoria interna da organização do CAE. A série 2200 das *Normas* descreve os requisitos para o planejamento de trabalhos individuais e os auditores internos do setor público geralmente têm considerações adicionais específicas do setor ao determinar os objetivos e o escopo do trabalho. De acordo com a Norma

2210.A3, os auditores internos devem estabelecer critérios para avaliar a governança, o gerenciamento de riscos e os controles, e para determinar se a área ou processo em análise atingiu seus objetivos e metas.

Ao estabelecer critérios para trabalhos de avaliação, os auditores internos do setor público devem considerar as normas e orientações, leis e regulamentos, e políticas e procedimentos específicos da organização, como sua legislação fundadora e qualquer framework de avaliação estabelecido por lei ou regulamento ou usado pela gestão. Os objetivos de um trabalho de auditoria podem exigir o uso de certos critérios de análise, especialmente se determinados requisitos legais precisarem ser atendidos. Se os auditores internos não conseguirem identificar os critérios existentes adequados para usar em sua análise, devem estabelecer critérios por meio de discussão com a gestão e/ou o conselho. Nos casos em que as normas ou requisitos legais entrem em conflito entre si, os auditores internos devem determinar a hierarquia pela qual as diversas normas se aplicam ao trabalho de auditoria, priorizando os critérios mais restritivos.

A **Figura 3** mostra um fluxo de processos para os estágios iniciais do planejamento de trabalhos de auditoria individuais e de determinação dos critérios de auditoria, incluindo a consideração de todos os frameworks, normas, orientações, leis e regulamentos específicos da organização do setor público e da área, processo ou programa individual.

Figura 3: Planejamento do Trabalho de Auditoria: Determinando Objetivos e Critérios de Trabalho



Disseminando Resultados e Monitorando o Progresso

A série 2400 das *Normas* descreve os requisitos do IPPF para a comunicação dos resultados do trabalho de auditoria. O CAE deve entender as expectativas de comunicação da alta administração e do conselho da organização, e deve ter políticas e procedimentos estabelecidos para orientar a atividade de auditoria interna. Tais políticas devem considerar os requisitos legais e regulatórios de comunicação, que podem ser mais prescritivos do que os do IPPF e do setor privado. Por exemplo, o IPPF não exige a comunicação final na forma de um relatório escrito, mesmo que os relatórios escritos sejam muito comuns.

O CAE é responsável por revisar e aprovar a comunicação final antes de sua emissão, e por decidir como e a quem será divulgada (Norma 2440 – Disseminação dos Resultados). Embora isso dê ao CAE discricção sobre como a comunicação final é tratada, durante todo o processo do trabalho, os auditores internos que executam o trabalho devem se comunicar com a gestão da área ou processo sob revisão, para que a alta administração esteja bem informada até o momento em que a comunicação final for preparada, e para que não seja surpreendida quando a comunicação for emitida. Se forem necessárias melhorias, os auditores internos geralmente trabalham com a gestão para desenvolver planos de ação, e os planos acordados devem ser incluídos na comunicação do trabalho de auditoria (Norma 2410.A1).

Ao comunicar os resultados dos trabalhos de avaliação, o CAE deve comunicar “às partes que possam assegurar que os resultados recebam a devida consideração” (Norma 2440.A1) e manter um sistema para monitorar a disposição desses resultados (Norma 2500 – Monitorando o Progresso). O CAE também deve estabelecer um processo de acompanhamento para garantir que a gestão tenha implantado os planos de ação com eficácia ou que tenha aceitado o risco de não tomar medidas.

Várias características do setor público podem tornar esses requisitos especialmente desafiadores. Mudanças nos funcionários eleitos e suas administrações associadas e nomeadas, juntamente com as complexidades burocráticas, podem tornar a implantação das recomendações especialmente lenta. Orçamentos limitados e a soberania dos cargos políticos podem interferir na implantação de recomendações. Essas características do setor público comprovam a necessidade de comunicação transparente dos resultados, além de sua corroboração por informações suficientes, confiáveis, relevantes e úteis que tenham sido claramente documentadas nos papéis de trabalho e retidas em um sistema de monitoramento organizado.

Por fim, é papel da alta administração e do conselho, não do CAE, garantir que as recomendações de auditoria interna sejam implantadas. Isso aponta novamente para a necessidade de uma boa governança organizacional com uma supervisão forte, independente e funcional, que inclua um sistema de acompanhamento eficaz das ações tomadas em resposta às recomendações da auditoria interna.

Conclusão: Perspicaz, Proativo e Focado no Futuro

Os trabalhos de auditoria interna fornecem uma descrição criteriosa dos problemas, recursos, funções e responsabilidades que, combinados com a compreensão da causa do problema e recomendações úteis, podem incentivar stakeholders do setor público a repensar as soluções para os problemas. Não apenas o desempenho do programa específico em análise pode ser melhorado, mas trabalhar com as questões trazidas à luz por um determinado trabalho de auditoria pode aumentar a capacidade das pessoas do setor público e dos cidadãos de entender e lidar com problemas semelhantes. Portanto, resultados e conclusões

criteriosas da auditoria interna podem contribuir para responder à pergunta mais ampla: “a política trouxe os resultados pretendidos e, se não, quais mudanças devem ser feitas?” Juntamente com o apoio à prestação de contas, a auditoria interna contribui para melhorar as operações no setor público.

Conhecimentos proativos e focados no futuro ajudam a responder à pergunta: “quais revisões de políticas ou implantação de políticas atenderiam a uma necessidade ou risco futuro?” Os auditores internos ajudam suas organizações a prever riscos e oportunidades relacionados a mudanças e tendências demográficas, condições econômicas, eventos internacionais, ciência e tecnologia, segurança e mais. Considerando todos os riscos que competem por recursos, os políticos eleitos ou profissionais designados podem deixar de priorizar os riscos que possam ter efeitos de longo prazo ou impactos que ultrapassem a duração de seus mandatos. Os auditores internos devem chamar a atenção para os impactos significantes de tais riscos antes que ocorram crises. Quando os auditores internos do setor público se concentram nas tendências e as antecipam, eles apoiam a tomada de decisões estratégicas eficazes e desempenham um papel fundamental para ajudar a gestão a entender e melhorar suas avaliações de riscos.

Ao aplicar o IPPF com eficácia e adaptar seu trabalho ao contexto do setor público, a atividade de auditoria interna pode melhorar os resultados para cidadãos e organizações do setor público.

Leitura Adicional

O Guia Prático do The IIA "Demonstrando os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna" oferece informações detalhadas sobre a implantação de práticas específicas para atingir os Princípios Fundamentais, incluindo "ser perspicaz, proativo e focado no futuro".

Anexo A. Normas e Orientações Relevantes do The IIA

Os seguintes recursos do The IIA foram citados ao longo deste guia prático. Para obter mais informações sobre a aplicação das *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna*, consulte os [Guias de Implantação](#) do The IIA.

Código de Ética

Princípio 1: Integridade

Princípio 2: Objetividade

Princípio 3: Confidencialidade

Princípio 4: Competência

Normas

Norma 1000 - Propósito, Autoridade e Responsabilidade

Norma 1100 - Independência e Objetividade

Norma 1110 - Independência Organizacional

Norma 1130 - Prejuízo à Independência ou à Objetividade

Norma 2020 - Comunicação e Aprovação

Norma 2030 - Gerenciamento de Recursos

Norma 2040 - Políticas e Procedimentos

Norma 2050 - Coordenação e Confiança

Norma 2060 - Reporte à Alta Administração e ao Conselho

Norma 2110 - Governança

Norma 2120 - Gerenciamento de Riscos

Norma 2200 - Planejamento de Trabalho de Auditoria

Norma 2201 - Considerações de Planejamento

Norma 2210 - Objetivos do Trabalho de Auditoria

Norma 2240 - Programa de Trabalho de Auditoria

Norma 2400 - Comunicando os Resultados

Norma 2410 - Critérios para as Comunicações

Norma 2440 - Disseminação dos Resultados

Orientação

Guia Prático “Relatórios de Auditoria: Comunicando Resultados dos Trabalhos de Avaliação”, 2016.

Guia Prático “*Auditing Anti-bribery and Anti-corruption Programs*”, 2014.

Guia Prático “Coordenação e Confiança: Desenvolvendo um Mapa de Avaliação”, 2018.

Guia Prático “Demonstrando os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna: Facilitadores e Principais Indicadores”, 2019.

Guia Prático “Planejamento do Trabalho: Estabelecendo Objetivos e Escopo”, 2017.

Guia Prático “Planejamento do Trabalho: Avaliando Riscos de Fraude”, 2017.

Global Public Sector Insights

“*The IIA and INTOSAI: A Comparison of Authoritative Guidance*”, 2016.

“*IIA Standards/GAGAS, a Comparison*”, 2ª edição, 2012.

Anexo B. Glossário

As definições dos termos marcados com um asterisco são retiradas do “Glossário” do *International Professional Practices Framework*® do The IIA, edição de 2017. Outras fontes são identificadas nas notas de rodapé.

atividade de auditoria interna* – um departamento, divisão, equipe de consultores ou outros profissionais que prestem serviços independentes e objetivos de avaliação e de consultoria, criados para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. A atividade de auditoria interna auxilia a organização a atingir seus objetivos, aplicando uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle.

auditorias de desempenho (também conhecidas como “auditorias operacionais” e “auditorias de value-for-money”) – exames independentes, objetivos e confiáveis, sobre se empresas, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão operando de acordo com os princípios de economia, eficiência e/ou eficácia, e se há espaço para melhorias.¹⁷

auditorias financeiras – avaliações independentes sobre se as informações financeiras reportadas por uma entidade (por exemplo, condição financeira, resultados e uso de recursos) são apresentadas de maneira justa, de acordo com os critérios reconhecidos.¹⁸

chefe executivo de auditoria* – chefe executivo de auditoria descreve a função de uma pessoa em posição sênior, responsável pelo gerenciamento eficaz da atividade de auditoria interna, de acordo com o estatuto de auditoria interna e com os elementos mandatórios do *International Professional Practices Framework*. O chefe executivo de auditoria ou outros que reportem a ele devem ter certificações e qualificações profissionais apropriadas. O título específico do cargo e/ou responsabilidades do chefe executivo de auditoria podem variar entre as organizações.

conformidade* – cumprimento com as políticas, planos, procedimentos, leis, regulamentos, contratos ou outros requisitos.

conselho* – o corpo administrativo de mais alto nível (p. ex.: um conselho de administração, conselho supervisor ou um conselho de gestores ou curadores) que detém a responsabilidade de dirigir e/ou supervisionar as atividades da organização e de cobrar prestação de contas por parte da alta administração. Embora os sistemas de governança variem entre jurisdições e setores, o conselho normalmente inclui membros que não fazem parte da gestão. Se não houver um conselho, a palavra “conselho” nas *Normas* se refere a um grupo ou pessoa responsável pela governança da organização. Além disso, “conselho”

17. INTOSAI, *ISSAI 3000 – Standard for Performance Auditing* (Viena: INTOSAI, 2016), 5.

18. GAO, “GAO-12-331G”, 14.

nas *Normas* pode se referir a um comitê ou outro órgão ao qual o corpo administrativo tenha delegado certas funções (p. ex.: um comitê de auditoria).

corrupção – atos nos quais os indivíduos usam indevidamente sua influência em uma transação comercial, a fim de obter algum benefício para si ou para outra pessoa, contrariamente ao seu dever para com o empregador ou os direitos de outra pessoa (por exemplo, propinas, negociação própria ou conflitos de interesses).¹⁹

fraude* – qualquer ato ilegal caracterizado por engano, dissimulação ou quebra de confiança. Esses atos independem de ameaça de violência ou de força física. As fraudes são perpetradas por partes e organizações, a fim de se obter dinheiro, propriedades ou serviços; para evitar pagamento ou perda de serviços; ou para garantir vantagem pessoal ou de negócios.

gerenciamento de riscos* – processo para identificar, avaliar, gerenciar e controlar potenciais eventos ou situações, para fornecer uma garantia razoável do atingimento dos objetivos da organização.

governança* – combinação de processos e estruturas implantadas pelo conselho para informar, dirigir, gerenciar e monitorar as atividades da organização, com o intuito de alcançar os seus objetivos.

integridade (dos auditores) – os auditores realizam seu trabalho com uma atitude objetiva, baseada em fatos, imparcial e não ideológica em relação às entidades auditadas e aos usuários dos relatórios dos auditores. Dentro das restrições das leis, regras ou políticas de confidencialidade aplicáveis, espera-se que as comunicações com a entidade auditada, os responsáveis pela governança e os indivíduos que contratam ou solicitam a auditoria sejam honestos, sinceros e construtivos.²⁰

integridade pública – o alinhamento consistente e a conformidade com valores éticos, princípios e normas compartilhados para defender e priorizar o interesse público sobre os interesses privados no setor público.²¹

interesse público – o bem-estar coletivo da comunidade de pessoas e entidades a que os auditores atendem.²²

organizações multilaterais – organizações formadas entre três ou mais nações para trabalhar em questões relacionadas a todos os países da organização. As organizações multilaterais podem ser globais ou regionais. Exemplos incluem o *European Bank for Reconstruction and Development*, a União Europeia, o *Greenpeace International*, a *International Finance*

19. Urton L. Anderson, et al., *Internal Auditing: Assurance and Advisory Services*, 4ª ed. (Lake Mary, Flórida: Internal Audit Foundation, 2017), BM-11.

20. GAO, “GAO12-331G”, 10.

21. OECD. *OECD Recommendation of the Council on Public Integrity*, (Paris: OECD, 2017). <http://www.oecd.org/gov/ethics/OECD-Recommendation-Public-Integrity.pdf>.

22. GAO, “GAO-12-331G”, 9.

Corporation, a International Renewable Energy Agency, a Organisation for Economic Co-operation and Development, as Nações Unidas, a Organização Mundial da Saúde e o Banco Mundial.²³

procedimentos acordados (trabalho de auditoria) – (1) um trabalho no qual um profissional é contratado por um cliente para emitir um relatório de descobertas com base em procedimentos específicos executados sobre um assunto específico. O cliente envolve o profissional para ajudar as partes especificadas na avaliação do assunto ou de uma afirmação como resultado de uma necessidade ou necessidades das partes especificadas;²⁴ (2) consiste em auditores executando procedimentos específicos sobre um assunto específico e emitindo um relatório de descobertas com base nos procedimentos acordados. Em um trabalho de procedimentos acordados, o auditor não expressa uma opinião ou conclusão, mas somente reporta os procedimentos acordados na forma de procedimentos e descobertas relacionadas aos procedimentos específicos aplicados.²⁵

processos de controle* – políticas, procedimentos (manuais e automatizados) e atividades que fazem parte de um framework de controle, criados e operados para assegurar que os riscos sejam contidos no nível que uma organização esteja disposta a aceitar.

regulamentação – uma forma primária pela qual o governo pode atingir seus objetivos políticos para proteger e beneficiar pessoas, empresas e o meio ambiente, e apoiar o crescimento econômico. Diferente da provisão direta de serviços pelo governo, a regulamentação baseia-se no uso de incentivos para impulsionar a mudança de comportamento em indivíduos e organizações fora da supervisão direta do governo. A regulamentação é usada principalmente para solucionar falhas de mercado, quando as características do mercado significam que, deixados por conta própria, os mercados correm o risco de não produzir comportamentos ou resultados de acordo com o interesse público ou os objetivos políticos.²⁶

risco* – a possibilidade de ocorrer um evento que venha a ter impacto sobre o atingimento dos objetivos. O risco é mensurado em termos de impacto e probabilidade.

serviços de avaliação* – Um exame objetivo das evidências, com o propósito de fornecer à organização uma avaliação independente sobre os processos de governança, gerenciamento de riscos e controle. Exemplos podem incluir trabalhos financeiros, de desempenho, de conformidade, de segurança de sistemas e de *due diligence*.

23. Togan Moler, “Multilateral Organizations,” Global Energy Network Institute, <http://www.geni.org/globalenergy/library/organizations/index.shtml> (acessado em 10 de setembro de 2019).

24. Public Company Accounting Oversight Board, “AT Section 201: Agreed-Upon Procedures Engagements,” (Washington, DC: PCAOB, 2003): 201.03, <https://pcaobus.org/Standards/Attestation/Pages/AT201.aspx>.

25. United States Government Accountability Office, “GAO-12-331G: Government Auditing Standards,” (Washington, DC: U.S. GAO, 2011): 16. <https://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf>.

26. National Audit Office, *A Short Guide to Regulation*, (Londres: National Audit Office, 2017), 6. <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2017/09/A-Short-Guide-to-Regulation.pdf>.

serviços de consultoria* – atividades de assessoria ao cliente ou serviços relacionados, cuja natureza e escopo são acordados com o cliente e destinam-se a agregar valor e melhorar os processos de governança, gerenciamento de riscos e controle da organização, sem que o auditor interno assuma responsabilidade de gestão. Exemplos incluem orientação, assessoria, facilitação e treinamento.

setor público – os poderes legislativo, executivo, administrativo e judiciário, e seus funcionários públicos, designados ou eleitos, remunerados ou não, em cargo permanente ou temporário nos níveis central e subnacional de governo. Pode incluir empresas públicas, empresas estatais e parcerias público-privadas e seus funcionários, bem como funcionários e entidades que prestem serviços públicos (por exemplo, saúde, educação e transporte público), que podem ser contratados ou financiados em alguns países.²⁷

trabalho de auditoria* – uma atribuição, tarefa ou atividade de revisão específica de auditoria interna, tais como uma auditoria interna, revisão de autoavaliação de controle, investigação de fraude ou consultoria. Um trabalho de auditoria pode incluir múltiplas tarefas ou atividades, criadas para cumprir com um conjunto específico de objetivos relacionados.

trabalhos de certificação - trabalhos de exame, revisão ou procedimentos acordados, executados sob as normas de certificação relacionadas ao assunto ou a uma afirmação de responsabilidade de outra parte.²⁸

27. OECD, *Public Integrity*.

28. Association of International Certified Professional Accountants, “AT-C Section 105: Concepts Common to All Attestation Engagements,” *Statement on Standards for Attestation Engagements*. (New York: American Institute of Certified Public Accountants, Inc., 2016): AT-C 105.10. <https://tinyurl.com/SSAE18>.

Anexo C. Critérios para Identificar Organizações do Setor Público

Os critérios abaixo indicam de forma abrangente se uma organização se enquadra no setor público, independentemente da jurisdição política em que opera.

1. A organização oferece programas, bens e/ou serviços que podem ser considerados bem público ou que são estabelecidos pela política governamental.
2. O financiamento da organização é total ou substancialmente fornecido pelo governo ou determinado pela política governamental.
3. A organização presta contas ou reporta diretamente ao governo (departamento, agência ou funcionário individual).
4. O governo controla a maioria das nomeações para o conselho de administração, comissão ou órgão designado semelhante da organização.
5. Se a organização possui capital social, o governo é um acionista majoritário.
6. Os funcionários da organização são servidores públicos, sujeitos às regras do serviço público e recebem benefícios de serviço público.
7. No geral, o governo controla, direta ou indiretamente, as políticas, operações, gerenciamento e/ou a prestação de serviços da organização.
8. Existe um requisito legislativo para que a organização seja auditada pelo auditor governamental ou pela instituição/organização suprema de auditoria.

Anexo D. Recomendações para o Comitê de Auditoria

Embora as características de jurisdições individuais possam afetar as práticas do comitê de auditoria, práticas comuns de comitês de auditoria eficazes incluem:

- Operar sob mandato formal, preferencialmente legislativo, com autoridade suficiente para concluir seus mandatos.
- Incluir membros independentes que, coletivamente, possuam conhecimento suficiente de auditoria, finanças, riscos e controle.
- Ser presidido por alguém que não seja a quem o CAE reporta administrativamente.
- Ser responsável por revisar a garantia de que a organização cumpre com a legislação e os regulamentos aplicáveis e de que os processos de governança, gerenciamento de riscos e controle da organização são eficazes.
- Fornecer supervisão às atividades de auditoria interna e externa da organização, incluindo garantir cobertura e recursos adequados, aprovar o estatuto de auditoria interna e planos de auditoria, revisar o desempenho da atividade de auditoria e aprovar a nomeação ou rescisão de auditores internos e externos.
- Supervisionar o reporte financeiro e as normas contábeis da organização.
- Fornecer uma ligação direta e reporte regular ao conselho de administração, conselho ou outra autoridade da organização.

Anexo E. Tipos Comuns de Trabalhos de Auditoria do Setor Público

No setor público, os trabalhos de auditoria podem incluir qualquer um dos seguintes tipos:

- **Avaliação** – O IPPF usa o termo “serviços de avaliação” como uma categoria ampla, que se refere a qualquer exame objetivo de evidências com o objetivo de fornecer uma análise independente dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle para a organização. Os subtipos nessa ampla categoria podem incluir trabalhos de auditoria financeira, de desempenho, conformidade, segurança do sistema e *due diligence*.
- **Certificação** – Definida pelo GAO dos EUA como exames, revisões ou trabalhos de procedimentos acordados, relacionados a um assunto especializado ou a uma afirmação que seja de responsabilidade de outra parte. Os exames fornecem garantia razoável, as revisões fornecem garantia limitada e os procedimentos acordados não resultam em opinião ou conclusão.
- **Conformidade** – Auditorias de conformidade e cumprimento da área, processo ou sistema com políticas, procedimentos, leis, regulamentos, contratos ou outros requisitos; inclui auditorias de controles, transações financeiras, revisões de demonstrações financeiras, cumprimento com regras e objetivos estabelecidos para o programa e/ou regularidade,²⁹ probidade,³⁰ e propriedade³¹ de decisões administrativas.
- **Desempenho** – Avaliações do atingimento dos resultados declarados pela agência/ programa, para determinar se os fundos públicos foram usados com economia, eficácia e eficiência; também conhecida como auditoria operacional ou *value-for-money*.
- **Consultoria/assessoria** – O IPPF afirma que as atividades de consultoria e relacionadas se destinam a agregar valor e melhorar os processos de governança, gerenciamento de riscos e controle de uma organização, sem que o auditor interno assuma a

29. “regularidade – no Reino Unido, o termo ‘regularidade’ é definido como o requisito de que uma transação financeira esteja em conformidade com a legislação que a autoriza; regulamentos emitidos por um órgão capacitado a fazê-lo de acordo com a legislação vigente; autoridade parlamentar; e autoridade do tesouro.” (Practice Note 17, *The Audit of Regularity in the Central Government Sector*, 1998. <https://tinyurl.com/PN-10-revised>).

30. “probidade – um padrão absoluto de honestidade e integridade em todas as relações.” (*Regularity, Propriety, and Value for Money*, 2004. <https://tinyurl.com/regpropvfm>). No setor público, esses princípios podem incluir equidade e justiça.

31. “propriedade – a definição de propriedade da ‘Contabilidade Governamental’ está ligada à de regularidade, com ênfase novamente sobre o controle parlamentar: a propriedade é o requisito adicional de que as despesas e receitas sejam tratadas de acordo com as intenções do Parlamento e os princípios do controle parlamentar, incluindo as convenções acordadas com o Parlamento... A propriedade preocupa-se mais com normas de conduta, comportamento e governança corporativa. Inclui questões como imparcialidade, integridade, prevenção de lucro pessoal em empresas públicas, igualdade na nomeação de funcionários, concorrência aberta na concessão de contratos e prevenção de desperdícios e extravagâncias.” (*Regularity, Propriety, and Value for Money*, 2004. <https://tinyurl.com/regpropvfm>).

responsabilidade da gestão. Os exemplos incluem benchmarking e “polinização cruzada”, para identificar oportunidades de pegar emprestadas, adaptar ou otimizar práticas; treinamento; revisão de sistemas ou desenvolvimento de projetos; facilitar o desempenho e controlar autoanálises; e fornecer assessoria perspicaz, proativa e focada no futuro, incorporando especialmente estratégias e riscos emergentes.

Anexo F. Referências e Leituras Adicionais

Association of International Certified Professional Accountants. "AT-C Section 105: Concepts Common to All Attestation Engagements," *Statement on Standards for Attestation Engagements*. Nova York: American Institute of Certified Public Accountants, Inc., 2016.

<https://tinyurl.com/SSAE18>.

HM Treasury. *Regularity, Propriety and Value for Money*. Londres: Crown, 2004.

https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130102173401/http://www.hm-treasury.gov.uk/psr_governance_valueformoney.htm

Jones, Harry. "Equity in development: Why it is important and how to achieve it." Working and Discussion Papers. Londres: Overseas Development Institute, 2009. <https://tinyurl.com/odi-equity>.

McRae, Elizabeth e Bruce Sloan. *Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector*. Lake Mary, Fla.: Internal Audit Foundation, 2017.

International Organization of Supreme Audit Institutions, ISSAI 20 "Principles of Transparency and Accountability," (Viena: INTOSAI), 2010. <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/issai-20-principles-of-transparency-and-accountability.html>.

National Audit Office. *A Short Guide to Regulation*. Londres: National Audit Office, 2017.

<https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2017/09/A-Short-Guide-to-Regulation.pdf>.

Organisation for Economic Co-operation and Development. *OECD Recommendation of the Council on Public Integrity*. Paris: OECD, 2017. <http://www.oecd.org/gov/ethics/OECD-Recommendation-Public-Integrity.pdf>.

Public Company Accounting Oversight Board, "AT Section 201: Agreed-Upon Procedures Engagements." Washington, DC: PCAOB, 2003.

<https://pcaobus.org/Standards/Attestation/Pages/AT201.aspx>.

The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy e International Federation of Accountants, *International Framework: Good Governance in the Public Sector*. Nova York: IFAC and London: CIPFA, 2014.

The Institute of Internal Auditors. *International Professional Practices Framework*, edição de 2017. Lake Mary, FL: The Institute of Internal Auditors, 2017.

United States Government Accountability Office. "GAO-12-331G," *Government Auditing Standards, 2011 revision*. Washington, DC: U.S. GAO, 2011.

<https://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf>.

United States Government Accountability Office. "GAO-18-568G," *Government Auditing Standards, 2018 revision*. Washington, DC: U.S. GAO, 2018.

<https://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf>.

UNESCO, FHI360, Oxford Policy Management, Research for Equitable Access and Learning. *Handbook on Measuring Equity in Education*. Montreal: UNESCO Institute for Statistics, 2018.

Agradecimentos

Comitê de Orientações do Setor Público

Tuncay Efendioglu II, CIA, CCSA, CFSA, CRMA, Canadá (Presidente)
Simon Edge, CMIIA, Reino Unido (Líder do Projeto)
Benjamin Fosu, CIA, Estados Unidos
Ching-Shin Chou, CIA, CCSA, CGAP, CRMA, Taiwan
Peter Stokhof, CIA, CCSA, França
Teis Stokka, CIA, CRMA, Noruega

Contribuintes

Phillip Draber, CIA, CRMA, Austrália
Rabih Elkhatab, Emirados Árabes Unidos
Phil Flora, CIA, CCSA, Estados Unidos
Warren Hersh, Estados Unidos
Stephen Horne, CIA, CGAP, CRMA, Austrália
Amipal Manchanda, Canadá
Trygve Sørli, CIA, CCSA, CRMA, Noruega

Normas e Orientações Globais do IIA

Christopher Polke, CGAP, Diretor (Líder de Projeto)
John Wszelaki, CIA, CRMA, Diretor (Líder de Projeto)
Jim Pelletier, CIA, CGAP, Vice-Presidente
Cassian Jae, Diretor Geral
Anne Mercer, CIA, CFSA, Diretor
Jeanette York, CCSA, Diretor
Shelli Browning, Editor Técnico
Lauressa Nelson, Editor Técnico
Vanessa Van Natta, Especialista em Normas e Orientações

O The IIA gostaria de agradecer aos seguintes órgãos de supervisão por seu apoio: Guidance Development Committee, Professional Guidance Advisory Council, International Internal Audit Standards Board, Professional Responsibility and Ethics Committee, e International Professional Practices Framework Oversight Council.

SOBRE O IIA

The Institute of Internal Auditors (The IIA) é o defensor, educador e fornecedor de normas, orientações e certificações mais amplamente reconhecido da profissão de auditoria interna. Fundado em 1941, o The IIA atende hoje a mais de 190.000 membros de mais de 170 países e territórios. A sede global da associação fica em Lake Mary, na Flórida, EUA. Para mais informações, visite www.globaliia.org.

AVISO LEGAL

O The IIA publica este documento para fins informativos e educacionais e, como tal, este material deve ser usado apenas como guia. Este material de orientação não tem o objetivo de fornecer respostas definitivas a específicas circunstâncias individuais. O The IIA recomenda que você sempre busque conselhos especializados independentes, relacionados diretamente a qualquer situação específica. O The IIA não aceita qualquer responsabilidade pela confiança depositada unicamente nesta orientação.

COPYRIGHT

Copyright© 2019 The Institute of Internal Auditors, Inc. Todos os direitos reservados. Para permissão para reprodução, entre em contato com copyright@theiia.org.

Outubro de 2019



Global

Sede Global
The Institute of Internal Auditors
1035 Greenwood Blvd., Suíte 401
Lake Mary, FL 32746, EUA
Tel.: +1-407-937-1111
Fax: +1-407-937-1101
www.theiia.org