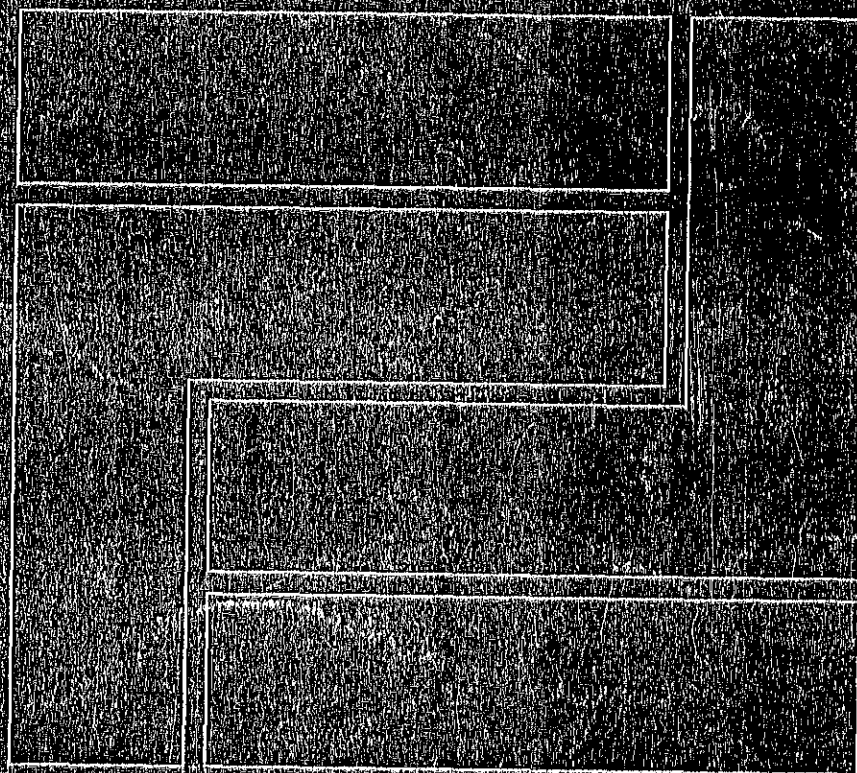


# Auditoria Integrada

Conceitos,  
Componentes e  
Características



**Fundação Canadense de Auditoria Integrada**



Tradução do  
**Tribunal de Contas do Estado da Bahia - Brasil**  
Programa de Desenvolvimento da Auditoria - Escola de Auditoria Pública  
Série de Traduções do TCE nº 07

# **TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA**

## **COMPOSIÇÃO DO TRIBUNAL**

### **1995**

**Conselheiro Presidente**  
Adhemar Martins Bento Gomes

**Conselheiro Vice-Presidente**  
Renan Rodrigues Baleeiro

**Conselheiro Corregedor**  
Faustino Dias Lima

**Conselheiros**  
Bernardo Spector  
Filemon Matos  
Antônio França Teixeira  
Eliel Silva Martins

**Chefe de Gabinete da Presidência**  
Carlos Vasconcelos Domingues da Silva

**Assessor Chefe da Assessoria Jurídica**  
Roberto Maia de Ataíde

**Assessor Chefe da Assessoria de Planejamento**  
Eliziana Moura Costa Menezes

**Assessor Chefe da Assessoria Técnica**  
Edna Maria Delmondes de Carvalho

**Secretário Geral**  
Telma Almeida de Oliveira

**Coordenador do Programa de Desenvolvimento da Auditoria**  
Pedro Humberto Teixeira Barretto / Inaldo da Paixão Santos Araújo

**Coordenador de Controle Externo da 1ª CCE**  
Vivaldo Evangelista Ribeiro

**Coordenador de Controle Externo da 2ª CCE**  
Frederico de Freitas Tenório de Albuquerque

**Coordenador de Controle Externo da 3ª CCE**  
Inaldo da Paixão Santos Araújo

**Coordenador de Controle Externo da 4ª CCE**  
Ivonete Dionizio de Lima

**Coordenador de Atos e Registros de Pessoal - COAP**  
Lillian Damasceno Ferreira Santos

**Coordenador de Administração - CAD**  
Geraldo Mesquita de Figueiredo Barbosa

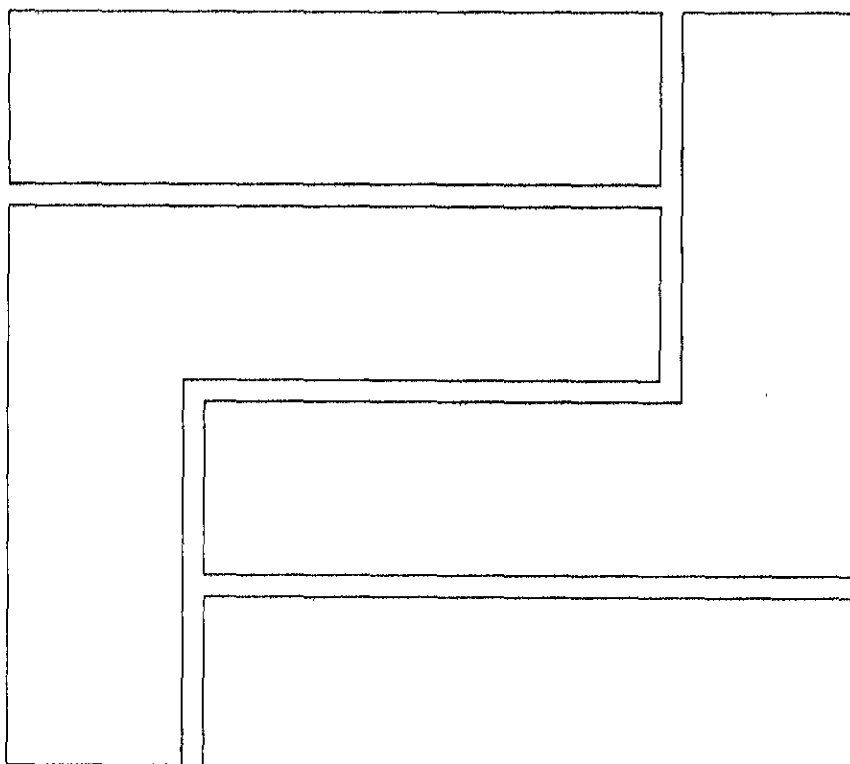
**Chefe da Inspetoria de Finanças - IF**  
Cleuza Catarina Magalhães Cerqueira

**Diretor Geral do Centro de Processamento de Dados e Auditoria de Sistemas Computadorizados- CEDASC**  
Sandra Bokor Ferreira Andrade Lima

---

# Auditoria Integrada

Conceitos,  
Componentes e  
Características



Fundação Canadense de Auditoria Integrada

---



**TCE**

Tradução do  
Tribunal de Contas do Estado da Bahia - Brasil  
Programa de Desenvolvimento da Auditoria - Escola de Auditoria Pública  
Série de Traduções do TCE nº 07

Novembro 1995

Autorização para tradução ao idioma português concedida pela Fundação Canadense de Auditoria Integrada - CCAF, em 11 de outubro de 1995.

### **EQUIPE DE PRODUÇÃO**

**Tradução:** Inaldo da Paixão Santos Araújo

**Revisão Técnica:** Inaldo da Paixão Santos Araújo, Jorge Luiz Santos da Costa e Pedro Humberto Teixeira Barretto, auditores e Cláudia Maria Seabra Martins e Rita de Cássia Silva Guedes Mura, técnicas do Tribunal de Contas do Estado da Bahia

**Digitação:** Carla da Silva Souza

**Diagramação e Impressão:** Panorama Gráfica

#### **Canadian Comprehensive Auditing Foundation**

Auditoria Integrada - Conceitos, Componentes e Características. Trad. de Inaldo da Paixão Santos Araújo. 1ª ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995.

27 p.

**Título Original:** "Comprehensive Auditing - Concepts, Components and Characteristics"

1. Auditoria Pública: Canadá

2. Administração Pública: Canadá

3. Órgão Público: Canadá

I. Fundação Canadense de Auditoria Integrada - CCAF

II. Título

CDU 657.6 (420)

Panorama

## **Apresentação**

Dando continuidade aos trabalhos de traduções de textos básicos sobre a metodologia da auditoria integrada, produzidos por instituições congêneres na época contemporânea, o Tribunal de Contas do Estado da Bahia, no ano do seu 80º Aniversário, e dando prosseguimento ao programa de Desenvolvimento de Auditoria - Escola de Auditoria Pública, apresenta a publicação "Auditoria Integrada - Conceitos, Componentes e Características" elaborado pela Fundação Canadense de Auditoria Integrada - CCAF.

Apresentando conceitos, componentes e características dessa metodologia, a presente publicação possui particular importância para todos aqueles que acreditam que as relações de *accountability* pública devem ser cada vez mais atendidas.

*Conselheiro Adhemar Martins Bento Gomes*  
*Presidente*  
*Novembro de 1995*

# Sumário

<b>Introdução</b>	<b>7</b>
<b>O Conceito e as Características da Auditoria Integrada</b>	
Conceito	8
Definição	9
Características	10
• Normas Básicas de Auditoria	10
• Independência e Objetividade	10
• Integrada	11
• Cíclica	11
• Coordenada	12
• Cooperativa	12
• Construtiva	12
• Multidisciplinar	13
Limites do Conceito	13
<b>Os Benefícios</b>	
Gerentes do Setor Público	15
Funcionários Designados e Órgãos do Governo	15
O Público	16
<b>O Processo</b>	
Planejamento	17
Execução	18
Relatório	18
<b>Algumas Questões Frequentes</b>	
Como a auditoria integrada é comparada com:	20
• auditorias de demonstrações financeiras ?	20
• consultoria gerencial ?	20
• auditoria gerencial e operacional ?	21
Onde e quando as auditorias integradas devem ser realizadas ?	21
Quem deve executar as auditorias integradas ?	22
Como um auxílio externo deve ser solicitado ?	24
Como uma organização inicia uma auditoria integrada ?	25
Como os custos da auditoria integrada são determinados ?	26
Onde podem ser obtidas maiores informações sobre auditoria integrada?	27

## Introdução

O governo e outras instituições do setor público enfrentam muitos desafios difíceis. Assegurar que eles estão conseguindo a melhor otimização dos gastos dos recursos governamentais é um desses desafios. Um outro é convencer o público sobre a *accountability*<sup>1</sup> e sobre a utilização de boas práticas gerenciais. Como a mulher de "César", eles não devem apenas ser virtuosos, mas também devem parecer que são.

Ao se defrontar com esses desafios, um crescente número de gerentes do serviço público, funcionários designados e órgãos do governo têm começado a se interessar pela auditoria integrada e em como ela pode beneficiar suas organizações. Esta publicação é dirigida ao número de questões-chaves sobre o conceito da auditoria integrada e serve como um guia geral para sua implementação vitoriosa.

Uma implementação vitoriosa da auditoria integrada requer um entendimento do seu conceito e de suas características-chaves. Pois eles permanecem constantes, enquanto as técnicas específicas, que podem ser requeridas em algumas aplicações particulares, podem variar entre as jurisdições e de caso para caso. Não é a proposta desta publicação. Entretanto, são também fornecidas informações sobre várias técnicas acessíveis que podem ser usadas para efetuar auditorias integradas, não como extensão de práticas de auditorias financeiras, as quais proporcionam o ponto de partida para os exames de otimização de recursos e as relações de *accountability* essenciais. Informações semelhantes estão disponíveis em outras fontes, incluindo profissionais e publicações da Fundação Canadense de Auditoria Integrada (CCAF).

Outras publicações da CCAF descrevem experiências obtidas na aplicação da auditoria integrada em vários tipos de organizações do setor público, tais como cooperações públicas, governos locais e instituições não lucrativas.

<sup>1</sup> N.T. - *ACCOUNTABILITY* - Obrigação de responder por uma responsabilidade outorgada. Pressupõe a existência de pelo menos duas partes: uma que delega a responsabilidade e outra que a aceita com o compromisso de prestar contas da forma como usou essa responsabilidade (Definição extraída do Manual de Auditoria Integrada do Escritório do Auditor Geral do Canadá).

# O Conceito e as Características da Auditoria Integrada

## Conceito

A auditoria integrada é um conceito baseado em dois importantes princípios gerenciais do setor público.

O primeiro princípio diz que os negócios devem ser conduzidos de modo a alcançar o melhor uso possível dos recursos públicos. Os responsáveis pela aplicação desses recursos devem ter a certeza de que suas decisões são éticas e legais. Eles também devem estar seguros de que essas decisões resultarão em serviços públicos econômicos, eficientes e eficazes. Isto significa que os bens e serviços, com a devida qualidade, devem ser adquiridos nas quantidades adequadas, oportunamente e com os melhores preços. Recursos - humanos, materiais e financeiros - devem ser usados de forma mais produtiva possível, e os programas devem alcançar os resultados pretendidos. Em outras palavras, boas decisões no setor público são aquelas que não são somente éticas e legais, mas também são aquelas que refletem a devida atenção para a otimização de recursos.

O segundo princípio afirma que as pessoas que executam negócios públicos devem ser responsáveis pela prudente e efetiva gerência dos recursos que lhes foram confiados. Este ônus da *accountability* permeia todo o setor público; dos representantes eleitos que são responsáveis perante o público aos servidores que respondem perante o representante designado e aos seus superiores do serviço governamental. Em cada nível existe uma obrigação de demonstrar que as boas práticas gerenciais estão sendo seguidas.

A auditoria financeira é um exame dos registros contábeis e de outras evidências de modo a suportar a expressão de um parecer sobre se as demonstrações ou informações financeiras são apresentadas de forma justa e de acordo com os princípios contábeis apropriados. Não é responsabilidade dessa auditoria, todavia, avaliar se os recursos públicos têm sido utilizados obedecendo aos critérios de otimização de recursos. A auditoria integrada tem sido desenvolvida para abranger esta responsabilidade. Ela utiliza uma variedade de técnicas e uma equipe de auditoria multidisciplinar para proporcionar avaliações objetivas do grau de economia, eficiência e eficácia que tem sido empregado na obtenção e aplicação dos recursos governamentais.

A auditoria integrada abrange o exame dos controles, processos e sistemas usados na gerência dos recursos financeiros, humanos, materiais e de informações das organizações. Isto significa que esta auditoria pode envolver uma variedade de áreas, incluindo:

- planejamento financeiro, orçamentos e relatórios contábeis e financeiros;
- planejamento, desenvolvimento, avaliação e utilização de recursos humanos;
- planejamento, aquisição e utilização de propriedades, equipamentos, plantas industriais, estoques e outros ativos e



- produção e desenvolvimento de informações necessárias para planejar, operar e controlar uma organização e para satisfazer as obrigações de *accountability*.

Os princípios de *accountability* envolvem os servidores públicos de todos os níveis dentro de uma organização do setor governamental. De qualquer modo, o conceito de auditoria integrada é aplicável para auditorias internas de uso da gerência, como também para auditorias externas feitas para atender aos funcionários designados, órgãos do governo e ao público.

A auditoria integrada não se limita ao exame do passado. Ela se utiliza das análises dos controles existentes, dos sistemas de informação e dos relatórios práticos para recomendar melhorias no planejamento que resultem em uma melhor economia, eficiência e eficácia.

As técnicas específicas usadas na realização de uma auditoria integrada variam de uma auditoria para outra. A auditoria integrada não é por si só uma técnica, mas, sobretudo, um conceito que auxilia os auditores públicos a decidirem o que eles devem examinar e reportar e a estrutura para ajudá-los a realizar seus trabalhos.

A seguinte definição compreende a essência do conceito da auditoria integrada.

### Definição

A auditoria integrada é um exame que proporciona uma avaliação objetiva e construtiva da extensão em que:

- recursos financeiros, humanos e materiais são administrados com o devido respeito a economia, a eficiência e a eficácia e
- as relações de *accountability* são razoavelmente atendidas.

A auditoria integrada examina os controles gerenciais e financeiros, incluindo sistemas de informações e relatórios práticos, e recomenda os melhoramentos onde for aplicável.

Certos aspectos desta definição merecem ser explicados detalhadamente. A idéia de "relações de *accountability*" é fundamental. Ela está baseada na presunção de que quem confere a responsabilidade espera e deveria receber uma prestação de contas desta responsabilidade conferida, daqueles que assumiram a obrigação de responder por esta responsabilidade.

O conceito de auditoria integrada está centrado e refere-se às relações de *accountability* em dois modos. Primeiro, ele examina a transparência e o entendimento que existem entre as principais partes neste relacionamento e como a responsabilidade proporcionada pela própria *accountability* está sendo cumprida. Segundo, ele examina como na prática esta responsabilidade é desempenhada por quem gerencia os recursos públicos.

Não é, entretanto, função de um auditor tentar prescrever quais seriam as *relações de accountability* dentro de uma organização, que é uma tarefa e prerrogativa do funcionário designado ou de um funcionário envolvido. Contudo, as *relações de accountability* podem ser esclarecidas e reforçadas através do resultado dos exames de auditoria integrada.

O termo "razoavelmente atendidas" reconhece que geralmente existe um intervalo entre o que é desejável e o que é praticado, do ponto de vista de custos e benefícios. Não existe uma fórmula universal para definir o tipo de informação que os funcionários públicos precisam, de modo a cumprir com suas responsabilidades. Conseqüentemente, embora certos tipos de informações possam aperfeiçoar a *accountability*, o conceito de auditoria integrada reconhece que o custo de obter as informações deve ser avaliado em relação aos benefícios potenciais.

## Características

### Normas Básicas de Auditoria

Geralmente, os atributos aceitos e conhecidos da auditoria financeira tradicional - evidência, devido cuidado e zelo profissional, relatórios justos e independentes - são igualmente essenciais para a auditoria integrada. A presença desses atributos asseguram que o relatório de auditoria seja objetivo e fidedigno, elaborado independentemente de quem é responsável pelo programa ou atividade sob auditoria e baseado em um disciplinado exame das evidências adequadas. Isto é igualmente verdadeiro, seja o cliente um funcionário designado ou órgão do governo ou a gerência de uma organização, e sejam as auditorias integradas realizadas por auditores externos ou internos ou por outros profissionais.

### Independência e Objetividade

A credibilidade da auditoria integrada depende em grande parte do profissionalismo daqueles que a realizam e, portanto, da independência e objetividade com que eles executam suas tarefas. Nas jurisdições onde existe legislação que requer um auditor legislativo (Auditor Geral ou Auditor Provincial) para empreender a auditoria integrada, as questões de independência e objetividade são acordadas - a legislação sob a qual esses auditores legislativos operam asseguram essas qualidades. Onde isto não é aplicável, o auditor, juntamente com o cliente decidem o escopo, a estrutura do relatório e as medidas organizacionais para conduzir a auditoria.

Embora o cliente possa ser envolvido na seleção do escopo da auditoria, os atributos de independência e objetividade referidos anteriormente não necessitam ser acordados. Por outro lado, esse processo de consulta mútua pode ser conduzido de forma semelhante para aumentar os benefícios derivados da auditoria integrada e assegurar que esses atributos sejam sustentados. Na ausência de legislação específica ou outros requerimentos, os seguintes procedimentos devem ser seguidos para conduzir a um relatório objetivo e fidedigno.

- O escopo de auditoria deve incluir alguns controles, sistemas, atividades e práticas gerenciais que são as chaves para promover a economia, a eficiência e a eficácia, e a própria *accountability*;

- A auditoria deve ser executada e dirigida por profissionais independentes de todos os assuntos sob revisão;
- O processo de auditoria adotado deve ser sistemático, e os achados, análises e recomendações devem ser baseados em padrões de controle e relatórios gerenciais adequados ou, na ausência desses elementos, em critérios claramente definidos pelo auditor e pela gerência e
- O relatório deve ser disponibilizado para aqueles que foram designados pelo cliente como partes principais na relação de *accountability* nas atividades governamentais sob revisão.

### Integrada

A amplitude do escopo é a característica que mais claramente distingue a auditoria integrada da auditoria financeira. Na fase de planejamento, a auditoria integrada identifica os mais importantes controles, atividades e sistemas da organização e seleciona entre eles quais são os essenciais para o uso sensato dos recursos. Esses, então, são os assuntos objeto da auditoria integrada.

Isto implica em um processo consciente e sistemático no início da auditoria para compreender completamente a organização - incluindo sua estrutura, atividades chaves, suas amplas necessidades de controle e os tipos de informações que são disponibilizadas para parlamentares, membros dos órgãos governamentais e/ou executivos *seniors* e gerentes. Esta forma de planejar integralmente é a chave para enfocar os esforços dos auditores na maioria das questões e áreas críticas.

Entretanto, a auditoria integrada não significa um exame *wall to wall*<sup>2</sup>, de todas as atividades, sistemas e controles. Pois, tais auditorias seriam caras, conturbadas, difíceis para controlar e com uma duvidosa relação custo-eficácia. O termo "integrada" não implica que toda a estrutura organizacional de uma unidade ou programa necessita ser auditada simultaneamente. Ao invés disso, a auditoria pode ser conduzida sobre uma base selecionada, pouco a pouco, em um determinado período de tempo.

### Cíclica

Como mencionado acima, é uma característica da auditoria integrada que a maioria das atividades, sistemas, procedimentos e controles de uma organização sejam geralmente examinados no curso de diversas auditorias, criando um ciclo auditorial dentro de uma organização. Esta abordagem reconhece que, provavelmente, seria improdutivo repetir exames detalhados sobre os mesmos aspectos das mesmas unidades organizacionais, ano após ano. A extensão do ciclo auditorial será determinada por fatores, tais como tamanho e complexidade da organização, recursos destinados à auditoria, quantidade de mudanças experimentadas pela organização e a extensão na qual os sistemas chaves podem ser utilizados para garantir uma continuada atenção para otimização de recursos.

Os relatórios de auditoria integrada, assim que finalizados, são entregues aos clientes durante todo o ciclo auditorial. A oportunidade desses relatórios, necessariamente, não precisa coincidir com o exercício financeiro da organização. Os intervalos entre a apresentação desses relatórios podem assegurar a relação custo-eficácia da auditoria, dando à gerência uma apropriada quantidade de tempo para iniciar as ações corretivas, e permitir uma revisão eficaz pelo cliente.

### **Coordenada**

Para alcançar o maior escopo possível, os auditores externos executam a auditoria integrada contando com o trabalho do pessoal da própria organização.

Podem existir grupos de trabalhos denominados como auditoria interna, avaliação, auditoria gerencial ou planejamento, cujos resultados (não necessariamente restrito à natureza auditorial), podem contribuir significativamente para a auditoria integrada. O uso adequado desses resultados podem auxiliar a redução dos custos dessa auditoria e das demandas de tempo da gerência.

Quando a auditoria integrada é feita internamente pela gerência, aplica-se o mesmo princípio de coordenação. Os responsáveis pela auditoria interna integrada, selecionam e avaliam todo o trabalho que pode contribuir significativamente para a auditoria e seu uso, onde quer que seja adequado.

### **Cooperativa**

O último benefício da auditoria integrada, provavelmente, somente pode ser alcançado se há espírito de cooperação e interesse entre todos os setores durante todo o processo de planejamento até a efetiva implementação das sugestões requeridas. Para isto é essencial, de qualquer modo, que exista um continuado diálogo entre a equipe de auditoria e todas as partes envolvidas na relação de *accountability*.

No início do processo, sempre deve ser desenvolvida a definição dos critérios que os auditores usarão para suportar suas conclusões e recomendações e para avaliar a integridade das evidências e das análises. Os gerentes devem regularmente ser mantidos informados do progresso da auditoria, e o relatório final não pode conter surpresas.

### **Construtiva**

A auditoria integrada faz mais do que identificar fraquezas na gerência dos sistemas - ela elabora sugestões construtivas sobre os caminhos das melhorias que podem ser alcançadas. Na maioria dos casos, as recomendações de auditoria chegam à margem dos detalhes dos sistemas de planejamento. Seria impróprio para os auditores exercer indevidamente, ou parecer que estão exercendo, as responsabilidades da gerência. Ao mesmo tempo, de qualquer modo, seria um desperdício de conhecimento e imperícia dos auditores se o relatório simplesmente falasse que "isto é pobre, que isto deveria ser melhorado". Deseja-se que o relatório seja útil e orientado para o futuro, e não simplesmente analítico.

A auditoria objetiva atender às relações de *accountability* da organização e

Conseqüentemente, embora os pontos de auditorias integradas sejam importantes para os aperfeiçoamentos que podem ser feitos, eles não podem criticar posteriormente as decisões, sem considerar as situações no momento em que elas foram tomadas. Se as auditorias forem compreendidas como "caça as bruxas", elas falharão no objetivo de alcançar uma mudança positiva que é o ponto central do conceito da auditoria integrada.

### Multidisciplinar

O amplo escopo da auditoria integrada necessita de auditores com uma grande variedade de habilidades e com formação em várias disciplinas. Por exemplo, a execução de uma auditoria integrada pode requerer um engenheiro para revisar as aquisições de bens de capital, um economista para auditar informações sobre o impacto de programas de desenvolvimento regional, um estatístico para planejar técnicas de exames adequadas, educadores ou pedagogos para rever programas de treinamento, especialistas em computadores para auditar a otimização de recursos relacionada com sistemas de processamento eletrônico de dados (PED) e outros profissionais de forma similar. O tipo particular de habilidade requerida na equipe de auditoria integrada, evidentemente, varia com a natureza do programa, atividades e assuntos que serão auditados.

As pessoas responsáveis pela condução das equipes de auditoria integrada devem ter uma ampla compreensão das diversas práticas gerenciais e uma sensibilidade da aplicação adequada dessas práticas em circunstâncias específicas. Além disso, eles devem ser capazes de usar, mesmo sem dominá-las, as técnicas e habilidades especiais dos membros de suas equipes, e ser capazes de fomentar o entendimento e a cooperação da gerência de todas as partes do processo como um todo. Existe uma diferença clara entre a gerência de uma auditoria integrada e de uma auditoria financeira.

### Limites do Conceito

Para evitar, tanto uma expectativa irreal como uma apreensão sem garantias, torna-se importante compreender as limitações do conceito da auditoria integrada.

Não é função da auditoria integrada emitir opiniões sobre a eficácia de programas ou realizar críticas *a posteriori* das decisões de um funcionário designado ou órgão do governo. Ela não deveria, por exemplo, falar que a câmara municipal estava errada ao autorizar um projeto de residências públicas que, no momento, se encontra em dificuldade. O que deveria ser feito se a câmara é o cliente, é avaliar se ela estava munida de informações fidedignas que necessitava para tomar decisões sobre o assunto. A auditoria integrada também examinaria a qualidade dos mecanismos de controle usados para implementar as políticas e programas, bem como as informações subseqüentes que são proporcionadas para avaliar e reportar a extensão em que os objetivos aprovados têm sido alcançados. Em outras palavras, os relatórios de auditoria integrada não têm a intenção de substituir a decisão tomada por funcionário designado ou por gerente nomeado pelo julgamento dos auditores. De outro modo, a auditoria integrada determina se a organização proporciona, para aqueles que tomam decisões, informações suficientes, exatas e relevantes para que possam cumprir com suas responsabilidades.

A auditoria examina e elabora comentários, na extensão em que é possível e a custos justificáveis, para a organização produzir informação fidedigna que pode ser usada pela gerência a fim de...

sobre a eficácia dos programas e atividades, se isto está sendo feito de uma maneira adequada, e como tal informação é reportada e usada no processo de tomada de decisão. Porém, se os auditores forem orientados a agir de outra forma, tanto pelos acordos para definição do escopo de auditoria, como pela legislação governamental, eles não avaliam e/ou reportam se os programas estão alcançando os resultados pretendidos.

A auditoria integrada não é a solução para todos os males de uma organização problemática. Ela não pode identificar todos os pontos fortes e fracos dentro de uma organização, contudo deveria encontrar a maioria deles. Embora os relatórios de auditoria integrada possam enfocar como a gerência pode ser melhorada, a administração não é automaticamente aperfeiçoada por essa auditoria; a gerência pode tomar concretas ações sobre os achados e recomendações que de fato ocorreram. O relatório de auditoria nem sempre resulta em redução de custos para a organização, todavia tais auditorias normalmente identificam aperfeiçoamento no processo gerencial que, se implementados, podem levar a melhorias na economia e na eficiência de valor maior do que o custo da auditoria.

É função da gerência, não da auditoria, planejar, implementar e controlar sistemas. A quantidade de trabalho requerido para planejar um sistema em detalhes é bem superior ao escopo, intenção e custos justificáveis da auditoria.

Em perspectiva, a auditoria integrada proporciona informações na extensão em que os sistemas e controles estão sendo bem trabalhados e identifica as oportunidades de melhorias.

## Os Benefícios

O relatório de uma auditoria integrada e o seu processo de condução proporciona os seguintes benefícios:

- a apresentação de uma avaliação objetiva da extensão em que a organização está, atualmente, perseguindo a economia, a eficiência e a eficácia;
- a identificação das maiores deficiências na gerência e nas práticas de controle;
- recomendações planejadas para auxiliar e obter uma melhor otimização de recursos no futuro e
- informações e recomendações que podem conduzir a uma melhor *accountability* pública e interna.

Diversos tipos de pessoas recebem esses benefícios - gerentes, órgãos do governo, funcionários designados representativos e o público.

Alguns benefícios particulares se aplicam a cada um desses casos.

### Gerentes do Setor Público

Sugestões que venham da auditoria podem ajudar aos gerentes a conseguirem uma melhor otimização dos recursos gastos. Isto significa que eles *deveriam* ser capazes de alcançar mais resultados com os recursos que lhes foram confiados, ou conseguir os mesmos resultados com menos recursos. Deste modo, os gerentes e as pessoas perante os quais eles são responsáveis obterão maior otimização dos seus gastos.

Adicionalmente, os relatórios formais de auditorias integradas documentam áreas onde os gerentes são vitoriosos no manuseio dos recursos com o devido respeito pela sua otimização. A extensão em que os relatórios identificam os pontos fortes dos sistemas gerenciais, proporcionam aos gerentes satisfação não somente com o reconhecimento de que eles estão fazendo um bom trabalho, mas também por eles estarem sendo vistos por fazerem um bom trabalho.

Um outro benefício, porém menos evidente, de uma auditoria integrada é a oportunidade que ela proporciona aos gerentes para falarem dos seus programas com especialistas externos e para testar as idéias deles com pessoas objetivas e com conhecimento. Essa troca de idéias e experiências sempre resulta em melhorias na moral e no desempenho do programa.

### Funcionários Designados e Órgãos do Governo

Funcionários designados ou órgãos do governo desfrutam diretamente dos benefícios da auditoria integrada. Eles têm a responsabilidade primária de determinar os objetivos, metas e políticas-chaves da organização e assegurar que esta organização persiga a eficácia e os custos razoáveis - de forma econômica e eficiente. Como uma avaliação independente, o relatório de auditoria integrada proporciona segurança de que isto está acontecendo e,

onde for apropriado, realça práticas gerenciais específicas que podem ser melhoradas. Isto ocasiona um incentivo para melhorias dos relatórios e controles que devem resultar em um melhor sistema de alocação de recursos, em ajustes de objetivos e em desempenhos compensadores.

Onde os relatórios gerenciais são instrumentos de desempenho do órgão do governo, as auditorias integradas proporcionam uma avaliação objetiva das informações, apropriadas e fidedignas. Elas podem também identificar os tipos de informações que devem ser submetidas, oportunamente, à avaliação do órgão governamental para facilitar a tomada de decisão e a significativa *accountability*.

As auditorias integradas podem aumentar a confiança pública nos funcionários designados ou nos membros dos órgãos governamentais. As pessoas encarregadas pela auditoria integrada possuem como diretriz apresentar como resultados relatórios para o público ou para os financiadores informando que a otimização de recursos é uma questão que elas consideram importante e estão determinadas a alcançar.

## O Público

O último beneficiado pela auditoria integrada é o público que proporciona os fundos, e se beneficia dos serviços e programas governamentais. Um relatório de auditoria integrada pode dar-lhe segurança sobre as práticas gerenciais da organização além dos resultados obtidos pelas auditorias das demonstrações financeiras e vários outros relatórios. Quando os relatórios de auditoria integrada são colocados à disposição do público, os contribuintes obtêm a segurança de que os funcionários designados ou representantes apontados ou órgãos do governo os manterão informados como a organização está perseguindo sua missão de uma maneira econômica, eficiente e eficaz. A informação é dada ao público para auxiliá-lo a julgar se as práticas gerenciais estão sendo executadas com o devido respeito à otimização de recursos.



## O Processo

As fases básicas do processo de auditoria integrada são semelhantes à maioria dos processos de auditoria/revisão - planejamento, execução e relatório. Embora o acompanhamento possa ser considerado a quarta fase, ele normalmente será realizado durante o ciclo de auditoria integrada subsequente, na extensão julgada necessária durante a fase de planejamento desse ciclo.

A auditoria integrada tem sido descrita como uma abordagem conceitual da auditoria no setor público. De fato, e como é o caso na maioria das auditorias, nenhuma série de procedimentos específicos é aplicável em todas as circunstâncias. Um número de fatores contribuirão para a determinação da extensão da(s) abordagem(ens) apropriada(s) que será(ão) usada(s) no planejamento, execução e relatório de uma auditoria integrada. Isto inclui, mas sem restringir, os seguintes itens:

- a natureza do cliente - se ele é o parlamento ou órgão do governo ou a gerência de uma organização;
- a história e o estágio de desenvolvimento dos controles e práticas gerenciais da organização;
- as influências internas e externas do ambiente;
- a natureza das atividades organizacionais;
- a estrutura organizacional e
- a legislação governamental do auditor e da organização auditada.

### Planejamento

O planejamento da auditoria envolve determinados objetivos e recursos para assegurar que a própria auditoria seja executada com uma melhor otimização de recursos para o cliente. Esta fase inclui obter uma compreensão da entidade auditada - por exemplo, identificação dos propósitos, atividades principais, sistemas organizacionais - e determinação das significativas relações de *accountability*. Ela envolve a realização de entrevistas, revisão da documentação, análises das informações e identificação dos projetos de auditoria.

É durante esta fase que o escopo é determinado. No início, os auditores olham para a organização com uma ampla perspectiva, examinando todas as atividades que contribuem para a economia, a eficiência e a eficácia gerencial da administração. Depois desta ampla inspeção, são escolhidas áreas específicas para serem examinadas detalhadamente. Durante esse processo de definição do escopo de auditoria, é muito importante o envolvimento do comitê de auditoria e dos gerentes *seniors* da organização. A participação, compreensão e comprometimento deles no processo é essencial.

O plano de auditoria deve conter:

- a definição do escopo de auditoria;
- os critérios que serão usados no julgamento dos achados;
- o período de realização da auditoria;
- os tipos de profissionais especialistas que serão utilizados e
- as estimativas de custo da auditoria.

## Execução

Esta é a fase na qual as evidências são coletadas e examinadas de modo a formar as opiniões. Ela envolve a avaliação e exames dos controles e sistemas gerenciais-chaves, determinação das causas, identificação dos efeitos e desenvolvimento das recomendações e conclusões.

No processo de execução da auditoria, especialmente em situações onde os sistemas de informações e controles gerenciais apresentam fraquezas, a equipe de auditoria pode necessitar ir além de exames de procedimentos e conduzir testes substantivos para auxiliar e determinar a extensão em que a economia, a eficiência e a eficácia têm sido afetadas.

A auditoria integrada, ou parte dela, pode ser feita conjuntamente com o trabalho conduzido para a expressão de um parecer tradicional sobre as demonstrações financeiras. De forma correta, o legislativo incluiu como missão da auditoria a realização de forma conjunta desses dois tipos de trabalhos na legislação. De qualquer modo, em muitas partes do setor público a auditoria integrada e a auditoria de demonstrações financeiras podem ser distribuídas em duas missões separadas e podem ser realizadas em diferentes períodos e por grupos diferentes de auditores. Apesar desses planos, os trabalhos de auditoria de demonstrações financeiras geralmente produzem muitas informações, tais como as descrições dos controles financeiros, que podem contribuir para uma execução eficiente da auditoria integrada. Similarmente, a auditoria integrada pode produzir informações que podem ser utilizadas na realização de auditorias financeiras. Portanto, mesmo que elas possam ser executadas separadamente, normalmente é melhor que nenhuma delas seja feita de forma isolada da outra.

Durante essa fase é particularmente importante assegurar que a gerência e o *staff* da organização permaneçam informados do progresso alcançado. Deste modo, algumas situações não compreendidas podem ser solucionadas antes de se tornarem problemas mais complexos. Simultaneamente, a validade dos achados e conclusões podem ser testadas e idéias criativas da gerência e de outras pessoas podem ser incorporadas nas questões auditoriais.

## Relatório

Relatório é a fase final do processo auditorial. Durante a sua elaboração, a equipe de auditoria deve desenvolver alguns temas que tenham surgido durante os trabalhos de campo e decidir quais das observações e recomendações são suficientemente significativas para serem incluídas no relatório formal. Os comentários dos gerentes, cujas atividades foram revisadas e estão relacionados com os achados, conclusões e recomendações, devem ser solicitados e mencionados de forma justa no relatório.

O relatório elaborado geralmente contém:

- relevantes e importantes informações antecedentes, incluindo a descrição das relações de *accountability* da organização;
- a descrição do escopo da auditoria;
- uma explicação dos critérios de auditoria usados no julgamento dos achados;
- os achados de auditoria importantes, incluindo os pontos fortes e fracos;
- a discussão das raízes das causas e os potenciais efeitos significativos de algumas fraquezas observadas;

- conclusões;
- recomendações e
- respostas da gerência para as recomendações.

Um cuidado particular deve ser tomado na forma em que os resultados e recomendações de auditoria são reportados para o gerente *senior* e para o órgão do governo. Por estas razões, a fase de relatório geralmente envolve um número de apresentações orais pelo líder da auditoria integrada e algumas vezes por outros membros da equipe. A elaboração do relatório de auditoria, normalmente, é posterior a tais apresentações.

Duas questões que freqüentemente são levantadas são, primeiro, se os resultados da auditoria integrada devem ser colocados à disposição do público em geral, ou ainda para todos os membros do parlamento ou dos órgãos do governo e, segundo, se for assim, qual é o período mais adequado para tal relatório? As respostas a essas questões irão variar de acordo com as circunstâncias e podem ser determinadas pela legislação que abrange a auditoria, pelas relações de informações dentro da organização, ou pelo desejo do cliente.

# Algumas Questões Frequentes

## Como uma Auditoria Integrada pode ser comparada com:

### Auditorias de Demonstrações Financeiras?

Embora tanto a auditoria financeira quanto a auditoria integrada atendam às relações de *accountability* de uma organização, existem diferenças entre ambas. Uma auditoria financeira tradicional é planejada para proporcionar uma opinião objetiva e independente sobre se as demonstrações e informações financeiras apresentadas pela administração foram elaboradas de forma justa. A auditoria das demonstrações financeiras não examina especificadamente a extensão em que é dado o devido respeito a economia, a eficiência e a eficácia. Seu relatório é baseado nos princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos<sup>3</sup>, os quais, embora estejam em desenvolvimento, são bem compreendidos por seus praticantes. Esses princípios induzem a opiniões breves e previsíveis sobre as demonstrações financeiras. Apesar de que as recomendações para as melhorias contábeis, dos controles internos e dos sistemas de informações possam ser apresentadas como resultados da execução dos exames, elas geralmente não são parte integrante do relatório formal da auditoria.

As auditorias integradas possuem um escopo mais amplo do que as auditorias financeiras, em face de que elas se preocupam com uma variedade de práticas gerenciais que não estão diretamente relacionadas com a elaboração das demonstrações financeiras. Adicionalmente, as técnicas, padrões e certos tipos de procedimentos da auditoria integrada não estão desenvolvidos na mesma proporção dos utilizados pela auditoria financeira. O critério específico no qual a auditoria integrada baseia suas conclusões e recomendações necessita ser cuidadosamente revisado em cada auditoria e normalmente deve ser estabelecido sob medida para assegurar sua adequação. Conseqüentemente, os relatórios de auditorias integradas não são geralmente preparados em formatos padrões. Eles descrevem o que tem de ser feito, apresenta achados e proporciona recomendações para melhorias necessárias. Eles são construtivos, assim como analíticos e, deste modo, são mais abrangentes e mais informativos que as opiniões resultantes de auditorias de demonstrações financeiras.

As disciplinas profissionais usuais e que são requeridas para opiniões sobre demonstrações financeiras são a contabilidade e a auditoria financeira. A auditoria integrada sempre requer um grupo de especialidades muito mais amplo e a utilização de equipes multidisciplinares, desde que ela examina, apropriadamente, práticas gerenciais de operações de uma variedade de programas onde o conhecimento de outros profissionais - tais como médicos, engenheiros ou advogados - pode ser essencial.

### Consultoria Gerencial ?

Embora existam similaridades, a auditoria integrada também difere significativamente da consultoria gerencial. Uma típica tarefa de consultoria é dirigida para os problemas identificados ou percebidos pela gerência. É esperado dos consultores que trabalham dentro de específicos termos de

<sup>3</sup> N.T. No Brasil são os chamados Princípios Fundamentais de Contabilidade, normalizados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

referência, que encontrem soluções e sempre auxiliem a implementação de mudanças. Consultores típicos não possuem uma responsabilidade contínua perante a organização, uma vez que tenham completado suas tarefas.

Auditores integrados, pelo contrário, são responsáveis pela identificação tanto dos pontos fortes como das fraquezas dos sistemas gerenciais. Eles indicam o caminho e, quando apropriado, sugerem melhoramentos. Algumas vezes acontece que, em face de seus conhecimentos e habilidades individuais, membros da equipe de auditoria podem ser solicitados a auxiliar a implementação das mudanças, mas em tais casos essas tarefas devem ser separadas da própria auditoria. Nas áreas onde recomendações para melhoramentos forem feitas, o auditor, normalmente, no próximo ciclo auditorial, executa o acompanhamento para identificar e avaliar as ações executadas pela gerência.

Ao contrário dos restritos termos de referência da maioria das tarefas de consultoria, o escopo potencial do ciclo de auditoria integrada inclui todos os aspectos gerenciais que são importantes para o desempenho econômico, eficiente e eficaz das missões da organização. A equipe de auditoria integrada é responsável pela identificação, com consulta aos clientes, das áreas que serão examinadas detalhadamente durante um ciclo auditorial. Tipicamente, porém não de forma universal, os auditores integrados terão uma contínua relação com a organização cliente durante a mudança de fases da auditoria, e de um ciclo de auditoria para o outro.

### **Auditoria Gerencial e Operacional?**

Auditorias gerenciais e operacionais podem ser vistas como uma avaliação do sistema operacional e gerencial de uma organização para determinar se tais sistemas são operados eficazmente e para auxiliar a análise global do desempenho. Tais auditorias podem envolver a primeira abordagem e técnicas as quais também serão usadas na execução de auditorias integradas.

De qualquer modo, por sua própria definição, a auditoria integrada envolve vários elementos da auditoria operacional, gerencial e financeira. Ela abrange a auditoria dos controles operacionais, gerenciais e financeiros e os sistemas de contabilidade para determinar se os mecanismos de controle e de *accountability* são adequados e se a informação utilizada serve para estabelecer relações de *accountability* apropriadas e razoáveis dentro das circunstâncias.

Sumariando, a auditoria integrada combina a independência, a objetividade e as técnicas analíticas, que são as marcas dos auditores financeiros, com várias habilidades especiais, na maioria das vezes, encontradas fora da comunidade contábil.

### **Onde e Quando as Auditorias Integradas Devem Ser Realizadas?**

#### **Onde**

A auditoria integrada é relevante em algumas organizações sem fins lucrativos. Entre elas são incluídas:

- órgãos, agências, comissões e departamentos do governo federal, estadual e municipal e corporações controladas;
- alguns serviços de comunicação e de utilidade pública, transportes públicos, indústrias regulamentadas;
- instituições responsáveis pela saúde e educação pública e
- organizações do serviço público.

Apesar da auditoria integrada ter sido planejada primeiramente para utilização no setor público, ela também pode ser aplicada em determinadas áreas do setor privado. Alguns aspectos das atividades gerenciais não podem ser julgados exclusivamente por suas específicas contribuições para gerar lucro. Para essas atividades a auditoria integrada pode ser particularmente apropriada.

### Quando

A aplicação do conceito da auditoria integrada é relevante quando os órgãos governamentais e funcionários designados ou executivos do setor público querem:

- avaliar a extensão em que as práticas gerenciais respondem às mudanças de demandas e contribuem para o alcance da otimização de recursos;
- obter segurança de que as informações que eles usam para a tomada de decisão são adequadas e abrangem relatos sobre a economia, a eficiência e a eficácia dos programas e atividades;
- demonstrar a *accountability* para os contribuintes, investidores funcionários designados e órgãos governamentais e
- verificar as melhorias nas práticas e controles gerenciais que devem ser conduzidas para melhorar as decisões e obter uma maior otimização de recursos.

### Quem Deve Executar as Auditorias Integradas?

As auditorias integradas podem ser executadas por indivíduos de dentro da organização, por pessoal externo, ou pela conjugação de ambos. Ultimamente, a utilização de qualquer uma dessas combinações dependerá amplamente da disponibilidade dos auditores da organização com as qualificações requeridas, incluindo habilidade especiais, e na extensão em que a equipe interna de auditoria integrada possa ser considerada objetiva e independente.

As organizações que iniciarem programas de auditoria integrada devem considerar sua própria-capacidade de auditores internos e outros grupos que podem contribuir nessas auditorias. Isto pode incluir grupos que estão realizando os seguintes trabalhos:

- auditoria financeira interna;
- auditoria operacional interna;
- auditoria e avaliação de processamento eletrônico de dados (PED);
- avaliação de programas;
- medição de desempenho;
- consultoria gerencial interna;
- melhorias gerenciais;
- auditoria de pessoal e
- planejamento operacional.

Tais grupos sempre contêm especialistas, cujas habilidades, podem ser amplamente usufruídas pela auditoria integrada. O envolvimento deles, geralmente, consiste na confiança nos trabalhos por eles executados onde essa confiança for apropriada e adequada, ou quando esses especialistas trabalharem como membros da equipe da auditoria integrada. Eles se encontram em uma posição confortável para participar em auditorias integradas porque já possuem um entendimento detalhado da organização; entendimento esse que é vital para o sucesso da auditoria. A utilização de especialistas nem sempre contribui para minimizar os custos diretos da auditoria, mas contribui para o desenvolvimento destes indivíduos e os valorizam dentro da organização.

Os grupos de auditoria interna que tenham a missão de realizar a auditoria integrada, mas não contam com a variedade necessária de habilidades, podem utilizar, temporariamente, pessoal especialista com habilidades para isto.

Existe, evidentemente, um fator que deve ser considerado quando são utilizados recursos internos para a auditoria integrada: prejuízo na independência. Isto é importante para que o órgão governamental, ou quem quer que seja o cliente da auditoria, esteja consciente da utilização do *staff* interno, bem como para que os procedimentos para assegurar a necessária independência e objetividade da equipe de auditoria sejam orientados e esclarecidos no início dos trabalhos.

A organização ao pretender desenvolver internamente a capacidade para realizar a auditoria integrada, pode não contar com todo *staff* de especialistas requerido. Em muitas circunstâncias, eles podem não ser capazes de utilizar as habilidades especializadas por todo o tempo em bases contínuas. Nesses casos, custos/benefícios podem ser maiores se se contratar, em bases permanentes, tais especialistas.

Para o nível de governo federal e para diversos estados e municípios, a legislação requer que alguns ou mesmo todos os componentes da auditoria integrada sejam incorporados na execução dos trabalhos efetuados por seus auditores legislativos.

Para muitas organizações do setor público do Canadá, de qualquer modo, nenhuma dessas disposições são aplicáveis e elas deverão decidir se é atrativo executar uma auditoria interna ou utilizar uma assistência externa para conduzir ou participar em uma auditoria integrada:

- A objetividade e independência que auditores externos fornecem são reais e percebidas. Portanto, eles relatam com mais autoridade e são, conseqüentemente, mais susceptíveis para serem utilizados. Mesmo onde parte da equipe é composta de um *staff* interno, um responsável de fora do ambiente da organização pode conduzir a auditoria com independência, objetividade e autoridade.

- Muitas pessoas com experiência em executar auditorias integradas são, provavelmente, mais facilmente encontradas fora do que dentro da organização do setor público. Um grande número de firmas de consultores gerenciais e contábeis estão em atividades em suas áreas e têm dedicado consideráveis esforços para o desenvolvimento da metodologia da auditoria integrada. Eles possuem pessoas que têm dirigido tais auditorias e que conhecem os riscos, peculiaridades e oportunidades que estão envolvidos.

Em verdade, contratar um profissional estranho que não conhece a organização pode acarretar a necessidade de sua familiarização com o processo. Mas essa familiarização não necessita consumir muito tempo ou ser dispendiosa, contanto que esse profissional escolhido tenha tido experiência com organizações similares em outras jurisdições e tenha acesso adequado ao conhecimento investigativo.

Um outro fator para ser considerado é que esses profissionais nem sempre estão imediatamente disponíveis para consultas e aconselhamentos, quando mudanças recomendadas estão sendo implementadas. Mas o *staff* interno, que trabalha conjuntamente com esses profissionais durante a auditoria, geralmente, absorve bastante conhecimento e adquire uma experiência suficiente para agir como consultores durante as fases de implementação.

Finalmente, existe a questão do custo. Em algumas circunstâncias, as organizações podem economizar mais recursos realizando auditorias integradas com seu próprio pessoal ao invés de contratar profissionais externos. Objetivando validar esta afirmação, de qualquer modo, deve ser feita uma comparação de todos os custos envolvidos - diretos e indiretos, incluindo o confronto das obrigações. Nessas bases, a diferença de custo entre profissionais externos e pessoal interno pode ser relevante.

Contudo, a melhor solução é sempre encontrada na auditoria integrada composta por equipe de profissionais internos e externos. Tal combinação minimiza os custos de familiarização, facilita a transferência de experiências para o pessoal da organização e aumenta a credibilidade dos auditores perante o público.

### **Como um Auxílio Externo Deve Ser Solicitado?**

As organizações que realizam auditoria integrada devem atentar para três atributos nos seus consultores externos. De modo a receber a confiança para liderar ou participar na auditoria, uma firma de consultoria ou de contabilidade deve:

- confiar e se comprometer com o conceito de auditoria integrada;
- ter a capacidade para demonstrar que a proposição de auditoria integrada é compatível com as necessidades e objetivos da organização e
- ser capaz e estar disposto a destinar para a auditoria pessoas com a habilidade e experiência requeridas.

Quando procurar por uma assistência externa, a organização não deve hesitar em entrevistar diversas firmas e comparar as respectivas proposições, especialistas disponíveis e recursos, antes de fazer a escolha.



## Como uma Organização Inicia uma Auditoria Integrada?

O primeiro passo no começo de uma auditoria integrada é indicar o gerente *senior* para funcionar como um coordenador em tempo parcial e assumir a responsabilidade pelo desenvolvimento e acompanhamento da auditoria.

A primeira obrigação do coordenador é iniciar a familiarização com o processo e preparar as alternativas para serem consideradas e decididas pelo órgão governamental ou pelo executivo principal que solicitou a auditoria integrada. As alternativas devem ser baseadas na pesquisa dos recursos do *staff* interno e nas discussões com pessoas do setor privado.

O próximo passo é indicar o supervisor da equipe de auditoria. A escolha desse supervisor é fundamental. Sendo de fora ou fazendo parte da organização, o indivíduo selecionado deve possuir experiência em auditoria integrada, independência e objetividade suficientes, grande especialidade gerencial, boas habilidades analíticas e ampla compreensão dos conceitos, sistemas e processos gerenciais. O conhecimento dos programas ou das unidades organizacionais que serão auditadas é desejável, mas não é essencial - outros membros da equipe podem possuir conhecimentos operacionais específicos que o supervisor pode requerer para o trabalho.

Uma vez que as pessoas que vão executar e conduzir os trabalhos estejam selecionadas, um comitê consultivo, composto do supervisor da equipe de auditoria, do coordenador e outros representantes do gerente *senior* deve ser estabelecido. Quando for apropriado, um ou mais membros da organização governamental e, talvez, um ou mais especialistas das funções auditadas de fora da organização também devem participar desse comitê. Em um cenário de governo local, por exemplo, possuir ao menos um conselho ou um comitê consultivo é uma vantagem para os executores da auditoria e para aqueles que aceitam as recomendações finais. O comitê consultivo deve recomendar uma concordância dos termos de referência da auditoria e ser mantido informado de todas as fases principais.

Os termos de referência da auditoria devem ser desenvolvidos pelo supervisor da equipe, abrangendo os seguintes assuntos:

- escopo específico da auditoria;
- critérios para avaliar os achados;
- recursos (financeiros e humanos) para serem designados para a auditoria;
- oportunidade para a auditoria;
- pontos de controle requeridos para consulta entre a equipe de auditoria e a agência e/ou o comitê consultivo;
- contatos principais dentro da organização para a equipe de auditoria e
- relatório.

Esses assuntos devem ser revisados e aprovados pelo coordenador e pelo comitê consultivo. A auditoria pode então ser realizada, mas a equipe deve permanecer em contato regular com o coordenador e submeter relatórios convenientes para o comitê consultivo.

Uma vez que a auditoria integrada esteja sendo desenvolvida, algumas regras são úteis para o coordenador, tais como:

- manter o gerente *senior* informado;
- organizar instruções e encontros de alto nível;
- providenciar revisão de informações da equipe de auditoria antes dela receber novas atribuições (um valioso controle em benefício da eficiência) e
- ajudar a resolver algumas divergências administrativas que podem prejudicar o relacionamento entre os auditores e o *staff* no que se refere a assuntos, tais como acesso a informações.

Algumas organizações decidem criar projetos pilotos de auditoria integrada para auxiliá-las a avaliar os benefícios e os custos dessas auditorias. Isto é, uma proposição razoável, contanto que o projeto piloto seja suficientemente importante, tanto para os objetivos organizacionais como em termos de localizar aspectos gerenciais que podem requerer melhorias. A auditoria piloto terá mais probabilidade de ser vitoriosa se, relativamente, forem selecionados programas adequados para exame. Contudo, precauções devem ser tomadas para evitar limitações ao escopo da auditoria que indiquem que ele se tornou um projeto dirigido para as melhorias gerenciais mais do que um teste verdadeiro da auditoria integrada.

### Como os Custos da Auditoria Integrada São Determinados?

Realizar uma auditoria integrada de toda uma organização de uma única vez é, geralmente, proibitivo em termos de custos e gerenciamento, excetuando-se para pequenas organizações. Como regra geral, o escopo potencial total da auditoria integrada deve envolver uma base cíclica, planejada para três ou cinco anos. O custo de algumas partes do ciclo é estabelecido de uma melhor forma pelo coordenador da equipe em consulta com o gerente do órgão governamental ou com o funcionário designado.

Como a natureza e a extensão dos assuntos que serão analisados pela auditoria não são completamente conhecidos no início dos trabalhos, torna-se difícil se estabelecer um custo até o término das investigações iniciais. Os custos completos estimados têm que se basear em uma minuciosa compreensão dos assuntos e prioridades. Conseqüentemente, existem, de um modo usual, dois pontos cujas decisões devem ser tomadas sobre o custo da auditoria: o tempo empreendido para decidir sobre o planejamento da auditoria e o tempo em que o plano detalhado de auditoria é apresentado e aprovado. De modo que os funcionários *seniors* possam julgar adequadamente antes de continuar cada fase, é importante que eles avaliem:

- a disponibilidade das provas da metodologia de auditoria;
- a quantidade de tempo do pessoal e os esforços dispendidos pelos auditores;
- o entrosamento dos níveis e habilidades do *staff* que os auditores se propõem a usar e
- o total do custo despendido para cada fase da auditoria.

É importante avaliar esses fatores sem considerar se a auditoria integrada é feita por pessoal interno ou externo. Onde existam esforços da auditoria interna, eles podem ser de grande auxílio para as avaliações do gerente *senior*.

## Onde Podem Ser Obtidas Maiores Informações Sobre Auditoria Integrada?

Maiores informações sobre auditoria integrada podem ser obtidas diretamente na Fundação Canadense de Auditoria Integrada - CCAF, The Carriageway, 55 Murray Street, Ottawa, Ontario, CANADA - K1N5M3, Telefone: (613)236-6713.

A CCAF mantém um continuado programa de desenvolvimento profissional que inclui cursos de orientação, assim como os mais avançados cursos e seminários planejados para dar aos usuários e potenciais executores uma profunda compreensão do conceito e de sua aplicação.

Certos membros mantenedores da CCAF proporcionam seminários em auditoria integrada, os quais podem ser usados como fontes de informação.

Cópias da versão em português podem ser adquiridas sem custo, no Tribunal de  
Contas do Estado da Bahia, Centro Administrativo da Bahia, Plataforma 5.  
Salvador-Bahia-Brasil.

---

A presente tradução foi impressa pela Panorama,  
em novembro de 1995, em Salvador, Bahia, Brasil.

---