

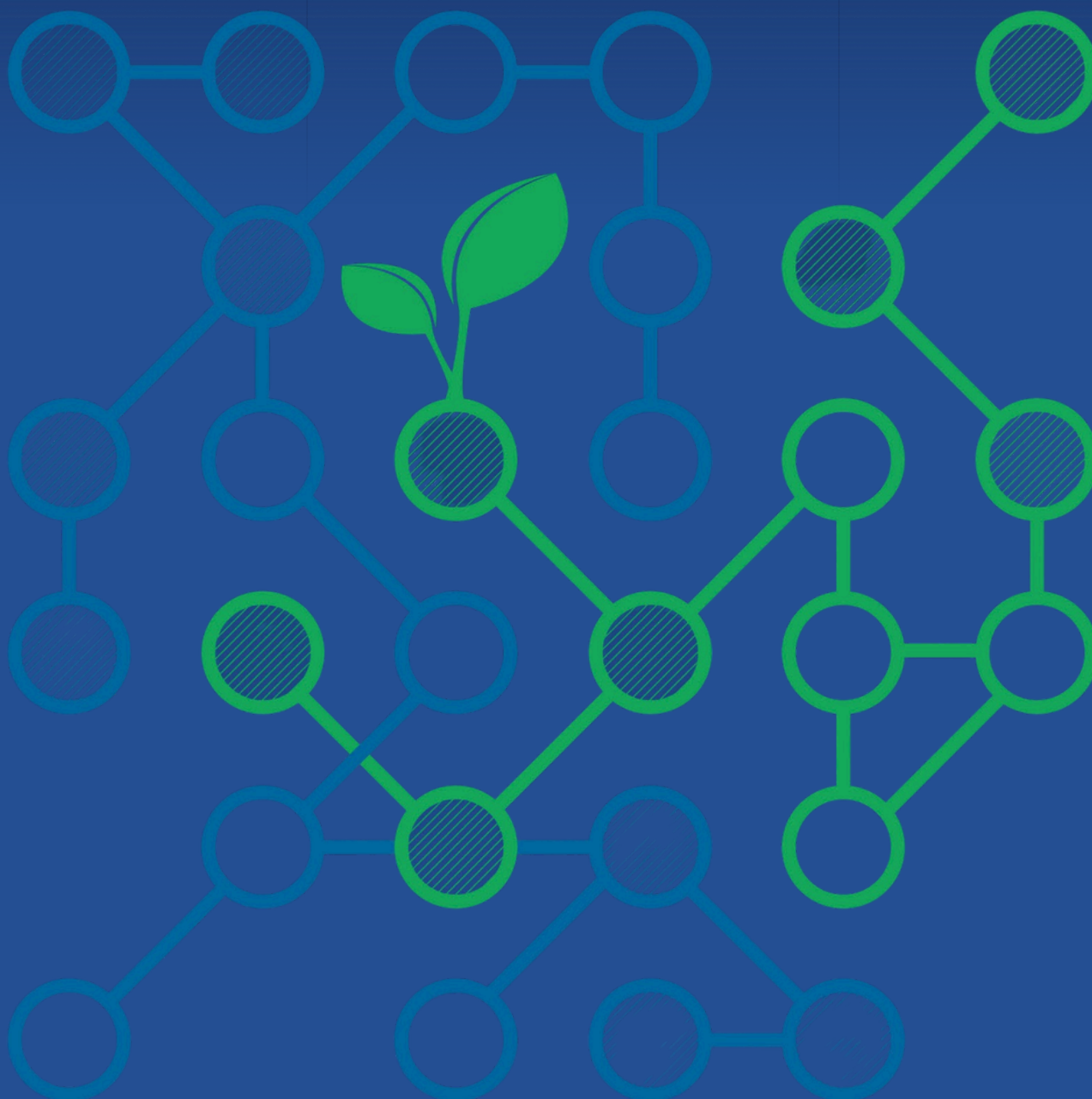


Conaci
CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO

PEMOPAL



IACOP
Internal Audit
Community of
Practice



GUIA DE AUDITORIA EM SUSTENTABILIDADE

Para Auditores Internos no Setor Público

Janeiro 2026

Copyright © 2025 PEMPAL IACOP

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta publicação pode ser reproduzida, transmitida ou distribuída, sob qualquer forma, sem autorização prévia por escrito do PEMPAL IACOP, exceto para usos não comerciais permitidos pela legislação de direitos autorais. Qualquer modificação às orientações fornecidas sobre acordos de cooperação nesta publicação requer citação indicando que esta publicação foi utilizada e que foi modificada. Contato: iacop@pempal.org.



SECRETARIADO DO PEMPAL

www.pempal.org

CIGAR NETWORK

cigar-network.net



Comunidade de Prática de Auditoria Interna (IACOP)

Email: IACOP@pempal.org



Conteúdos

Abreviações	3
Prefácio e Agradecimentos	4
O que são PEMPAL e IACOP?	6
CIGAR	7
Sumário Executivo	8
1. Introdução	10
2. Papel da Auditoria Interna do Setor Público em Sustentabilidade	12
2.1. Entender o Mandato da Auditoria Interna em Sustentabilidade	13
2.2. Alinhar-se com os Objetivos do Governo e Mandatos do Setor Público	13
2.3. Seguir Prioridades da Liderança e Expectativas do Governo	14
2.4. Avaliar a Comunicação Relacionada à Sustentabilidade	15
2.5. Avaliar a Conscientização sobre Riscos à Sustentabilidade	16
2.6. Evitar sobreposição com Auditores Externos	17
3. Abordagem da Auditoria Interna do Setor Público em Sustentabilidade	22
3.1. Determinar o Tipo de Auditoria Interna	23
3.2. Customizar a Auditoria à Organização	25
3.3. Avaliar a Gestão dos Riscos de Sustentabilidade	26
3.4. Identificar o Nível de Maturidade da Organização em Relação à Sustentabilidade ..	27
4. Condução da Auditoria Interna do Setor Público em Sustentabilidade	29
4.1. Planejar o Trabalho da Auditoria Interna em Sustentabilidade	30
4.2. Coletar Evidência e Trabalho de Campo	31
4.3. Adaptar ao Nível de Maturidade da Organização	32
4.4. Formular Achados e Recomendações	32

5. Competências Requeridas para a Auditoria Interna do Setor Público de

Sustentabilidade	34
5.1. Recursos Disponíveis	35
5.2. Devido Cuidado Profissional	35
5.3. Expertise Externa	36
5.4. Capacidade Interna Melhorada ao Longo do Tempo	37
6. Marcos de Referência	38
6.1. Processo de Auditoria.....	39
6.2. Governança e Mandato de Auditoria Interna	40
6.3. Gestão de Risco e Sistemas de Controle Interno	40
6.4. Maturidade Organizacional	41
6.5. Divulgação de Sustentabilidade	41
6.6. Estruturas por Tópicos Específicos	42
6.7. Lista de Normas Internacionais	43
6.8. Links Úteis	45
6.9. Glossário	48

Anexo: Modelos

A1. Checklist de Auditoria em Sustentabilidade	57
A2. Análise de Riscos em Sustentabilidade	62
A3. Cronograma de Trabalhos de Auditoria em Sustentabilidade	65
A4. Modelo de Relatório de Auditoria em Sustentabilidade	67
A5. Acompanhamento e Plano de Ação da Gestão	69



Abreviações

CEPA	Committee of Experts on Public Administration Comitê de Especialistas em Administração Pública
COSO	Committee of Sponsoring Organizations Comitê de Organizações Patrocinadoras
EA	External Audit Auditoria Externa
ESG	Environmental, Social, and Governance Ambiental, Social e Governança
ESRS	European Sustainability Reporting Standards Normas Europeias de Relato de Sustentabilidade
EU	European Union União Europeia
GIAS	Global Internal Audit Standards Normas Globais de Auditoria Interna
GRI	Global Reporting Initiative Iniciativa Global de Relatos
IA	Internal Audit Auditoria Interna
IFRS	International Financial Reporting Standards Normas Internacionais de Relatórios Financeiros
IIA	Institute of Internal Auditors Instituto de Auditores Internos
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público
ISO	International Organization for Standardization Organização Internacional de Normalização
ISSA	International Standard on Sustainability Assurance Norma Internacional de Asseguração de Sustentabilidade
ISSIA	International Standards of Supreme Audit Institutions Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
IWA	International Workshop Agreement Acordo Internacional de Workshop
KPI	Key Performance Indicators Indicadores-Chave de Desempenho
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIFC	Public Internal Financial Control Controle Financeiro Interno Público
PSASB	Public Sector Accounting Standards Board of Kenya Conselho de Normas de Contabilidade do Setor Público do Quênia
SDGs	Sustainable Development Goals Objetivos de Desenvolvimento Sustentável
SRS	Sustainability Reporting Standards Normas de Relatos de Sustentabilidade
UN	United Nations Nações Unidas



Prefácio e Agradecimentos

Este **Guia de Auditoria em Sustentabilidade** é uma publicação técnica desenvolvida juntamente pela Comunidade de Prática de Auditoria Interna (IACOP) da rede de Aprendizagem Colaborativa em Gestão de Gastos Públicos (PEMPAL) e pela rede de Pesquisa Comparativa Internacional em Contabilidade Governamental (CIGAR). Objetiva apoiar as unidades de auditoria interna do setor público na integração de considerações de sustentabilidade ao planejamento e à prática da auditoria interna. O Guia fortalece a capacidade profissional ao esclarecer o mandato da auditoria interna em sustentabilidade, alinhar os trabalhos de sustentabilidade às Normas Globais de Auditoria Interna (GIAS) e oferecer ferramentas práticas para apoiar o planejamento, a execução e relatos das auditorias em ambientes do setor público.

A IACOP expressa seu agradecimento a todos aqueles que contribuíram para o desenvolvimento desta publicação técnica. Os seguintes indivíduos atuaram como autores: **Giuseppe Grossi**, Professor Pesquisador de Contabilidade, Universidade de Kristianstad (Suécia) e Universidade Nord (Noruega); **Diletta Vito**, Professora de Auditoria, Universidade de Pisa, Itália; **Arman Vatyan**, Líder do Programa PEMPAL e Gerente do Programa PULSAR, Banco Mundial; e **Diana Grosu-Axenti**, Equipe de Recursos da IACOP.

Os autores agradecem, especialmente, as valiosas contribuições e os comentários construtivos fornecidos pelos membros da comunidade PEMPAL IACOP ao longo do processo de elaboração. Em particular, os seguintes especialistas contribuíram para a revisão das versões anteriores do Guia (em ordem alfabética): Daniele Argento (Universidade de Kristianstad, Suécia), Markus Erlmoser, Jean-Pierre Garitte, George Georgiou, Ruslana Rudnitska, Albana Gjinopulli, Manfred Kraff, Soledad Llamas Tutor, Manfred van Kesteren e Svilena Simeonova.



Este documento é um de uma série de produtos de conhecimento da IACOP disponíveis em www.pempal.org. Outros incluem:

- Estrutura de Competências para a Auditoria Interna do Setor Público
- Orientações para o Planejamento do Trabalho de Auditoria Interna
- Orientações sobre o Papel Consultivo da Auditoria Interna no Setor Público
- Comitês de Auditoria no Setor Público
- Auditoria de TI: Orientações Práticas para Auditores Internos do Setor Público
- Orientações sobre o Monitoramento da Atividade de Auditoria Interna pela Unidade Central de Harmonização
- Análise da Efetividade do Controle Interno: Orientações da PEMPAL para Auditores Internos do Setor Público
- Indicadores-Chave de Desempenho para a Unidade de Auditoria Interna
- Glossário de Termos da PEMPAL IACOP: Controle Interno



O que são PEMPAL e IACOP?

PEMPAL é uma rede de facilitação de troca de experiência profissional e de transferência de conhecimento entre profissionais da gestão das finanças públicas em países da região da Europa e Ásia Central. A rede, lançada em 2006, tem como objetivo contribuir para o fortalecimento das práticas de gestão das finanças públicas nos países membros, por meio do desenvolvimento e da disseminação de informações sobre boas práticas e sua aplicação.

A PEMPAL se organiza em torno de três comunidades temáticas de prática:

- Comunidade de Prática de Orçamento,
- Comunidade de Prática de Tesouraria, e
- Comunidade de Prática de Auditoria Interna (IACOP).

O principal objetivo da **IACOP** é apoiar seus países membros no estabelecimento de sistemas de auditoria interna modernos e eficazes, que atendam às normas internacionais e às boas práticas, essenciais para a boa governança e a prestação de contas e responsabilização no setor público.





A rede CIGAR (cigar-network.net) tem como foco a pesquisa comparativa internacional em contabilidade governamental. Fundada em 1987, promove discussão e pesquisa sobre aspectos da contabilidade governamental comparativa, incluindo relato financeiro no setor público e em entidade sem fins lucrativos, contabilidade gerencial e auditoria. A rede CIGAR organiza conferências e oficinas técnicas, estimula a produção de trabalhos individuais e conjuntos, e publica regularmente um boletim informativo, livros e edições especiais de periódicos com artigos apresentados em conferências e oficinas técnicas.



Sumário Executivo

Espera-se cada vez mais dos governos que elaborem políticas e prestem serviços públicos que reflitam objetivos de sustentabilidade de longo prazo. Os auditores internos podem apoiar essa mudança aplicando princípios de auditoria consolidados a temas de sustentabilidade, sem a necessidade de se tornarem especialistas em sustentabilidade.

Este Guia oferece um recurso prático e acessível para apoiar auditores internos do setor público no planejamento e na realização de trabalhos relacionados à sustentabilidade, com atenção especial a países em que a auditoria de sustentabilidade ainda está em fase inicial ou o nível de maturidade organizacional permanece baixo. O documento explica como a sustentabilidade se integra naturalmente ao mandato existente da auditoria interna e pode ser abordada por meio de abordagens tradicionais de auditoria, como a de desempenho, a de conformidade e a financeira. Os auditores podem aproveitar suas competências e metodologias atuais para tratar de questões de sustentabilidade.

Os auditores internos desempenham um papel fundamental no fortalecimento da conscientização, da comunicação e do relato dos riscos relacionados à sustentabilidade no âmbito das organizações do setor público. Este Guia enfatiza a necessidade de alinhar as atividades de auditoria interna aos objetivos governamentais e aos mandatos públicos, abrangendo tanto as funções de asseguarção quanto as de consultoria. Apresenta metodologias práticas, como análise de risco, avaliações de maturidade e a aplicação de estruturas consagradas, como o COSO¹, além de uma matriz de maturidade em sustentabilidade desenvolvida especificamente para este Guia. Essas ferramentas e abordagens visam auxiliar os auditores a estruturar seus trabalhos de forma eficaz e a fornecer informações acionáveis que fortaleçam a governança, subsidiem a tomada de decisão e aprimorem a prestação de contas em todo o setor público.

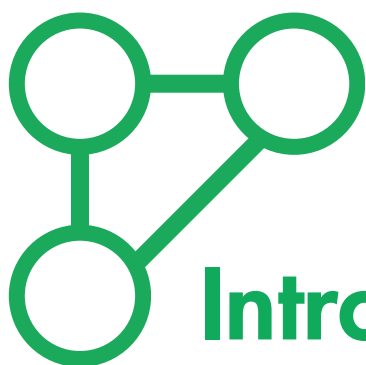
¹ Committee of Sponsoring Organizations <https://www.coso.org/>

O Guia apresenta uma abordagem passo a passo para o planejamento de trabalhos relacionados à sustentabilidade, a realização do trabalho de campo, a coleta de evidências e a formulação de achados e recomendações. Destaca a importância do zelo profissional, da gestão de recursos e do envolvimento de especialistas externos, quando necessário. Os auditores são incentivados a adaptar seus trabalhos ao nível de maturidade da organização e à relevância dos temas de sustentabilidade. A capacidade interna para lidar com questões de sustentabilidade cada vez mais complexas deve ser desenvolvida de forma gradual.

Os principais referenciais internacionais relevantes para a auditoria de sustentabilidade são sintetizados, incluindo normas para controle interno, gestão de riscos, divulgação de informações, modelos de maturidade e referências temáticas específicas. Esses referenciais podem auxiliar os auditores na definição de critérios, na compreensão das expectativas e na comparação de desempenho. Além disso, o anexo disponibiliza modelos práticos para aplicação direta em trabalhos de auditoria de sustentabilidade, abrangendo listas de verificação, análises de risco, cronogramas de auditoria, relatórios e planos de ação da gestão para acompanhamento.

De forma geral, o Guia tem como objetivo apoiar os auditores internos na prestação de asseguração, na geração de insights e na antecipação de riscos relacionados à sustentabilidade, contribuindo, assim, para o fortalecimento da governança, melhor tomada de decisão e prestação de contas aprimorada no setor público.

Part 1.



Introdução

A sustentabilidade deixou de ser uma aspiração distante; é uma responsabilidade prática para as organizações do setor público. Da adaptação climática e da eficiência energética à inclusão social e ao uso responsável dos recursos, os governos são cada vez mais demandados a formular políticas e prestar serviços que reflitam objetivos de sustentabilidade de longo prazo (OECD, 2024)². Essa mudança não se limita a agendas globais; trata-se de uma resposta a estratégias nacionais, planos setoriais e às operações cotidianas da administração pública.

PONTOS-CHAVE

- A sustentabilidade é hoje uma responsabilidade central dos governos.
- Os auditores podem utilizar competências já existentes.
- A sustentabilidade se integra às abordagens tradicionais de auditoria.

As unidades de auditoria interna desempenham um papel relevante nesse contexto em evolução. Embora o desempenho em sustentabilidade possa parecer complexo ou técnico à primeira vista, ele pode ser abordado com base nos mesmos princípios e práticas que orientam todas as atividades de auditoria interna. Não se espera que os auditores internos se tornem especialistas em sustentabilidade. Em vez disso, podem aplicar suas competências já consolidadas em gestão de riscos e controles, avaliação de processos e desempenho e julgamento baseado em evidências para apoiar as entidades públicas na compreensão e no aprimoramento de suas práticas de sustentabilidade.

² **OECD** (2024). Promovendo a coerência de políticas para alcançar os ODS: uma avaliação dos mecanismos de governança. Paris: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/a1c8dbf8-en>

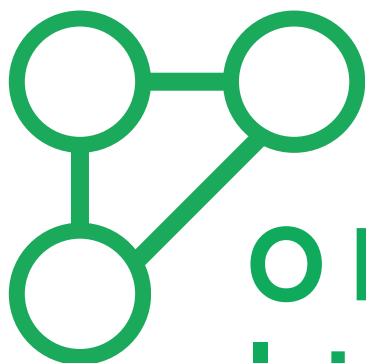


Este Guia foi elaborado para apoiar auditores internos em agências, ministérios e órgãos da administração central, especialmente em países em que a auditoria de sustentabilidade ainda é um tema emergente ou pouco explorado. Apresenta uma introdução prática sobre:

- Como abordar questões de sustentabilidade e incorporá-las ao planejamento e à execução da auditoria interna, tanto em trabalhos de asseguarção quanto de consultoria.
- Como avaliar o nível de prontidão organizacional e a exposição a riscos relacionados à sustentabilidade.
- Como tratar temas de sustentabilidade no âmbito de estruturas de auditoria já existentes (como auditorias de conformidade, financeiras e de desempenho).
- Como se relacionar com a gestão e com os órgãos de governança em temas de sustentabilidade.
- Como avaliar o desempenho das operações relacionadas à sustentabilidade.
- Como desenvolver capacidades ao longo do tempo.

Em vez de propor um novo tipo de auditoria, este Guia demonstra como a sustentabilidade pode ser integrada ao mandato existente da auditoria interna. Inclui, ainda, exemplos, orientações práticas e ferramentas que as equipes de auditoria podem adaptar aos seus contextos nacionais e prioridades.

Part 2.



O Papel da Auditoria Interna do Setor Público em Sustentabilidade

A auditoria interna exerce um papel central para assegurar que as organizações do setor público sejam responsáveis e eficazes, inclusive no que se refere aos compromissos de sustentabilidade. Seja ao tratar de eficiência energética, políticas de inclusão ou compras públicas sustentáveis, os auditores internos podem contribuir para garantir que as ações não sejam apenas bem planejadas, mas também bem implementadas e devidamente documentadas.

A sustentabilidade não é uma área especial ou separada da auditoria interna. Aplicam-se os mesmos padrões, princípios e metodologias. O que muda é o objeto da auditoria e, em alguns casos, a complexidade e a interconectividade das questões de sustentabilidade envolvidas.

Consequentemente, a auditoria de temas ambientais, sociais e de governança (ESG) requer uma lente diferente daquela utilizada em auditorias financeiras ou de conformidade tradicionais (The Global Compact, 2004)³. Os auditores internos são cada vez mais demandados a avaliar o grau de integração do ESG à estratégia, às operações, à gestão de riscos e aos processos de reporte da organização.

PONTOS-CHAVE

- As atividades de auditoria interna devem estar alinhadas aos objetivos governamentais e aos mandatos do setor público.
- O mandato da auditoria interna em sustentabilidade abrange tanto funções de assegurar quanto de assessoramento.
- A auditoria interna contribui para aprimorar a conscientização sobre riscos relacionados à sustentabilidade, bem como a comunicação e o reporte dessas informações.

³ **PACTO GLOBAL DAS NAÇÕES UNIDAS (2004)**. Who Cares Wins: Connecting Financial Markets to a Changing World [Quem se importa vence: conectando os mercados financeiros a um mundo em transformação]. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/280911488968799581/pdf/113237-WP-WhoCaresWins-2004.pdf>



2.1. Entender o Mandato da Auditoria Interna em Sustentabilidade

As questões de sustentabilidade podem ser auditadas da mesma forma que qualquer outro tema. Não se espera que as unidades de auditoria interna criem novos tipos de trabalhos ou adotem procedimentos diferentes. Em vez disso, os temas relacionados à sustentabilidade devem ser abordados com base nos mesmos princípios profissionais que orientam todas as atividades de auditoria interna.

A auditoria interna agrega valor ao:

- Assegurar a confiabilidade e a efetividade dos sistemas de governança, gestão de riscos, relatórios e controles relacionados às questões de sustentabilidade.
- Assessorar a gestão sobre como as questões de sustentabilidade podem ser melhor implementadas e integradas às operações e às decisões.

DICA

Uma auditoria de sustentabilidade não é um novo tipo de auditoria — trate-a como um tema ou eixo dentro dos referenciais de auditoria existentes (por exemplo, auditorias de conformidade, financeiras ou de desempenho).

2.2. Alinhar-se aos objetivos governamentais e aos mandatos do setor público

As entidades do setor público são cada vez mais responsáveis por cumprir compromissos relacionados à sustentabilidade, como os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS)⁴, planos de resiliência climática ou estratégias de inclusão de gênero. Esses compromissos costumam estar incorporados a estratégias oficiais ou a mandatos legais.

A auditoria interna agrega valor ao examinar se:

- Os objetivos de sustentabilidade são claros e mensuráveis.
- Os programas são concebidos para alcançar esses objetivos.
- Existem mecanismos de monitoramento e avaliação.
- Estão previstos procedimentos adequados de relato.

DICA

Antes do início da auditoria, a estratégia da organização, os indicadores de desempenho e os documentos de políticas voltados ao cumprimento das metas de sustentabilidade e às ações correlatas devem ser avaliados no âmbito do governo central.

⁴ 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) <https://sdgs.un.org/goals>



EXEMPLO

Uma agência de transportes acordou com o Ministério dos Transportes o compromisso de reduzir as emissões de gases de efeito estufa em 15% no próximo ano, em comparação com o ano anterior. A auditoria interna avalia se os investimentos atuais em transporte público estão alinhados a esse objetivo e de que forma as ações adotadas atendem às metas estabelecidas.

2.3. Acompanhar as Prioridades da Liderança e as Expectativas de Governança

As atividades de auditoria interna devem estar alinhadas às preocupações da alta administração da organização. A sustentabilidade frequentemente surge como uma prioridade de alto nível em razão de compromissos públicos, riscos reputacionais ou alocações orçamentárias. Quando esse interesse existe, a auditoria interna deve considerar como pode responder com apoio relevante, oportuno e prático.

Isso inclui a avaliação de:

- Iniciativas estratégicas com componentes de sustentabilidade e o comprometimento em nível estratégico.
- Itens orçamentários e critérios de elegibilidade relacionados aos objetivos ESG.
- Programas que estejam sob escrutínio ministerial.

EXEMPLO

Um ministério de energia está sob pressão para justificar seus subsídios à energia renovável. A auditoria interna pode avaliar, a partir de solicitações da gestão, a conformidade das decisões de financiamento e se, e de que forma, os resultados estão sendo monitorados e avaliados.

A auditoria interna também deve considerar as expectativas dos órgãos de governança. Comitês de auditoria, comitês de governança ou conselhos de supervisão esperam, cada vez mais, assecuração quanto aos riscos relacionados à sustentabilidade e à responsabilização. Assim, a auditoria interna deve confirmar como os riscos ESG são identificados, avaliados e gerenciados.



Nesse contexto, os auditores podem considerar:

- Se as questões de sustentabilidade fazem parte das discussões de riscos.
- Em que medida os dados de sustentabilidade são validados e utilizados para fins de tomada de decisão.
- Se os sistemas de controle são adequados e eficazes para apoiar a responsabilização e a transparência.

EXEMPLO

Um grupo interministerial de supervisão solicita uma auditoria sobre o progresso do governo em relação às contratações sustentáveis. A auditoria interna pode mapear as práticas atuais, a conformidade com as normas de compras públicas, os resultados, os gargalos e os riscos na implementação.

2.4. Avaliar a Comunicação Relacionada à Sustentabilidade

Os governos publicam, cada vez mais, informações sobre ações e avanços em sustentabilidade, seja em relatórios específicos, seja como parte de seus relatórios anuais. Essas comunicações influenciam a confiança do público, as expectativas das partes interessadas e a credibilidade das políticas públicas.

A auditoria interna pode fortalecer esses esforços ao avaliar:

- A exatidão e a tempestividade dos dados divulgados.
- O alinhamento entre os resultados reportados e o desempenho efetivamente alcançado.
- A clareza e a coerência das divulgações.

DICA

A comunicação em sustentabilidade não deve ser tratada apenas como uma questão de imagem pública ou de marca. Ela constitui uma parte fundamental dos mecanismos de transparência e de prestação de contas do governo. A auditoria interna pode contribuir para assegurar que os relatórios de sustentabilidade sejam precisos, consistentes e úteis para as partes interessadas.

Por outro lado, práticas de greenwashing - maquiagem ambiental (representação inadequada do desempenho ambiental) e de social washing - maquiagem social (superestimação de resultados sociais) podem comprometer a credibilidade da comunicação sobre sustentabilidade. Tais práticas não apenas podem distorcer a confiança do público, como também expor a organização a riscos reputacionais e de credibilidade. Assim, a auditoria interna deve avaliar se as divulgações estão isentas de informações enganosas.

EXEMPLO

Um ministério afirma ter alcançado equidade de gênero nas contratações. A auditoria interna avalia os objetivos governamentais, os registros de recursos humanos, os dados desagregados e as práticas de recrutamento para verificar se essas informações são precisas.

2.5. Avaliar a Conscientização Sobre Riscos Relacionados à Sustentabilidade

Os riscos relacionados à sustentabilidade são diversos e podem afetar as organizações de maneira distinta, a depender de seu setor e de seu mandato. Esses riscos, muitas vezes, não são devidamente reconhecidos ou documentados de forma explícita, especialmente em ministérios ou departamentos nos quais a sustentabilidade ainda não está incorporada de maneira transversal.

A auditoria interna pode contribuir ao avaliar:

- Se os principais riscos relacionados à sustentabilidade (por exemplo, ESG) foram identificados, avaliados e gerenciados.
- Como esses riscos estão sendo tratados nos registros de riscos e nos controles internos.
- Se as responsabilidades pela mitigação estão claramente atribuídas.

DICA

Utilize entrevistas e análise documental para explorar riscos de sustentabilidade ocultos ou emergentes e como esses riscos são avaliados e gerenciados. Essas abordagens também podem oferecer oportunidades para que a auditoria gere insights e antecipe os riscos.

EXEMPLO

Um ministério da agricultura atua em uma região sujeita à seca. A auditoria interna avalia se a escassez hídrica está refletida nos registros de riscos, se existem planos de contingência e de que forma esses planos são implementados.



2.6. Evitar Sobreposição com Auditores Externos

Auditores internos e externos contribuem para a asseguarção em sustentabilidade no setor público, porém com finalidades distintas.

Os auditores internos fortalecem a governança da sustentabilidade a partir do interior da organização. Avaliam como a gestão identifica riscos de sustentabilidade, estrutura controles e implementa processos que sustentam informações confiáveis sobre sustentabilidade. Os auditores internos atuam de forma contínua, mantêm interação com a gestão ao longo do ano e prestam tanto asseguarção quanto aconselhamento para integrar a sustentabilidade à estratégia, às operações e aos relatos internos.

Os auditores externos concentram-se na credibilidade das informações de sustentabilidade divulgadas pela entidade. Aplicam a legislação nacional e normas externas de asseguarção, como a *Norma Internacional de Asseguarção de Sustentabilidade (ISSA) 5000*, e emitem uma opinião independente sobre se as informações relacionadas à sustentabilidade são precisas, completas e alinhadas aos referenciais aplicáveis. Os auditores externos mantêm independência estrita e não prestam consultoria à gestão nem intervêm nos processos internos.

A tabela a seguir sintetiza essas diferenças e complementaridades. Ela destaca os papéis específicos que cada atividade desempenha no apoio à asseguarção em sustentabilidade, auxiliando os auditores internos a compreender onde sua atuação agrega valor sem sobrepor as responsabilidades da asseguarção externa.

Auditoria Interna (IA)	Auditoria Externa (EA)	Sobreposições e Diferenças
MANDATO		
IA atua com base em normas internas e apoia a governança, a gestão de riscos, os controles internos e o desempenho relacionados às questões de sustentabilidade. IA avalia se os sistemas e processos permitem a provisão confiável de informações de sustentabilidade.	EA atua com base na legislação nacional e em normas externas de asseguarção (exemplo, ISSA 5000). EA fornece asseguarção independente sobre as informações de sustentabilidade elaboradas para divulgação.	IA revisa o ambiente interno (governança, controles e processos de dados). EA revisa as informações de sustentabilidade preparadas para divulgação. O escopo se sobrepõe, mas os objetivos são distintos.

Auditoria Interna (IA)	Auditoria Externa (EA)	Sobreposições e Diferenças
INDEPENDÊNCIA		
<p>IA mantém independência organizacional dentro da entidade e exerce julgamento objetivo, permanecendo parte da organização. IA pode prestar serviços de assessoramento desde que não assuma responsabilidades de gestão (Institute of Internal Auditors – IIA, 2024).</p>	<p>EA mantém independência externa completa, tanto de fato quanto de aparência, e não pode prestar serviços de assessoramento nem participar de processos internos que venha a auditar posteriormente (por exemplo, ISSA 5000).</p>	<p>Ambas as funções devem manter independência, porém a EA aplica uma forma mais rigorosa de independência, pois fornece asseguração a partes interessadas externas.</p>
PERSPECTIVA DE TEMPO		
<p>IA atua ao longo de todo o ano e se envolve continuamente com a governança e a gestão de riscos em sustentabilidade.</p>	<p>EA realiza trabalhos periódicos de asseguração, geralmente alinhados aos ciclos de relatórios anuais.</p>	<p>IA fornece uma visão contínua e visão prospectiva sobre riscos de sustentabilidade. EA emite uma opinião independente em um momento específico no</p>
ESCOPO DE TRABALHO		
<p>IA abrange qualquer tema de sustentabilidade relevante para os objetivos e riscos organizacionais (governança, riscos ESG, gestão de dados, controles e maturidade).</p>	<p>EA concentra-se principalmente nas informações preparadas para divulgação, na exatidão dos dados e na conformidade com os modelos de relatório.</p>	<p>O escopo da IA é mais amplo e inclui elementos de assessoramento. O escopo da EA é mais restrito, porém mais aprofundado na verificação.</p>

Auditoria Interna (IA)	Auditoria Externa (EA)	Sobreposições e Diferenças
------------------------	------------------------	----------------------------

ABORDAGEM DE RISCO

<p>IA avalia os riscos de sustentabilidade no âmbito do sistema de gestão de riscos corporativos e analisa os controles que mitigam riscos ESG.</p>	<p>EA avalia os riscos de distorção relevante nas informações de sustentabilidade divulgadas e testa os controles relacionados às divulgações.</p>	<p>Ambas consideram riscos de sustentabilidade, porém a IA examina a exposição organizacional e a mitigação dos riscos, enquanto EA concentra-se nos riscos de reporte.</p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

TRABALHO COM EVIDÊNCIAS E DADOS

<p>IA testa os processos internos de coleta, validação e uso de dados de sustentabilidade. Examina a confiabilidade dos controles internos.</p>	<p>EA testa as métricas e divulgações de sustentabilidade preparadas para gestão e avalia se as evidências são suficientes para sustentá-las.</p>	<p>IA foca no sistema que produz os dados de sustentabilidade; EA foca nas evidências que sustentam os dados reportados.</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

LINHA DE RELATÓRIO

<p>IA reporta à alta administração e ao comitê de auditoria. Fornece asseguração (assurance) e atividades de consultoria (advisory) para aprimorar práticas de sustentabilidade.</p>	<p>EA reporta ao parlamento, reguladores ou demais partes externas, conforme a jurisdição.</p>	<p>IA apoia a tomada de decisão interna; EA apoia a responsabilização externa.</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------

NATUREZA DAS RECOMENDAÇÕES

<p>IA emite recomendações para fortalecer governança, processos, controles e desempenho em sustentabilidade.</p>	<p>EA emite constatações relacionadas à conformidade, à exatidão e à confiabilidade das divulgações públicas de sustentabilidade.</p>	<p>As recomendações da IA focam na melhoria; as constatações da EA focam na conformidade.</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------

Auditoria Interna (IA)	Auditoria Externa (EA)	Sobreposições e Diferenças
------------------------	------------------------	----------------------------

ENGAJAMENTO COM A GESTÃO

<p>IA se envolve continuamente com a gestão, prestando asseguração e atividades de consultoria relacionadas à integração da sustentabilidade.</p>	<p>EA atua principalmente durante os trabalhos de asseguração e mantém independência estrita.</p>	<p>IA pode exercer atividades de consultoria; EA deve evitar papéis consultivos que comprometam a independência.</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

CONTRIBUIÇÃO PARA A MATURIDADE EM SUSTENTABILIDADE

<p>IA apoia a evolução da organização ao longo dos diferentes estágios de maturidade (desde a conscientização inicial até a otimização).</p>	<p>EA atua principalmente durante os trabalhos de asseguração e mantém independência estrita.</p>	<p>IA impulsiona a melhoria interna; EA reforça a credibilidade externa.</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------

USO DE NORMAS E REFERENCIAIS 5

<p>IA aplica as Normas Globais de Auditoria Interna do IIA (GIAS), COSO, Modelo das Três Linhas, Princípios de Controle Interno Financeiro Público (PIFC) da União Europeia (UE) e pode utilizar referenciais de sustentabilidade como ESRS, GRI e Normas de Relato de Sustentabilidade do IPSASB, entre outros.</p>	<p>EA aplica a ISSA 5000, as Normas Internacionais das Entidades de Auditoria Superior (ISSAI) e EFS/SAIs e outras normas nacionais de auditoria pública para emitir opinião independente sobre divulgações de sustentabilidade preparadas para reporte externo. Deve avaliar a conformidade com os referenciais de reporte aplicáveis.</p>	<p>Ambas utilizam referenciais de reporte semelhantes; contudo, IA emprega normas de auditoria interna para avaliar processos, enquanto EA utiliza normas de asseguração para testar e opinar sobre as informações de sustentabilidade divulgadas.</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

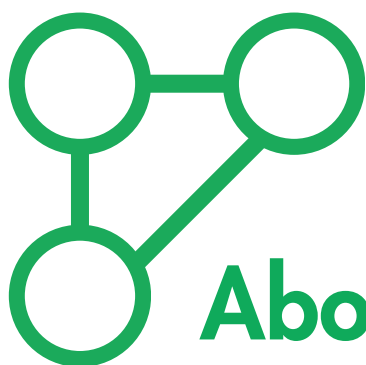
⁵ Para mais detalhes sobre as normas e os referenciais mencionados nesta tabela, consulte a Parte 6 deste Guia.

Auditoria Interna (IA)	Auditoria Externa (EA)	Sobreposições e Diferenças
Normas de Relato de Sustentabilidade (SRS) como critério para avaliar governança, riscos, controles e processos internos de dados. IA não utiliza normas externas de asseguaração.	(IPSASB SRS, ESRS, Normas Internacionais de Relato Financeiro [IFRS], Normas de Divulgação de Sustentabilidade S1/S2, entre outras)	

DICA

Os auditores internos podem revisar achados anteriores de asseguaração externa em sustentabilidade para aprimorar os planos de auditoria futuros. Ao priorizar áreas em que a auditoria externa identificou fragilidades ou inconsistências, a auditoria interna contribui para o fortalecimento prévio dos controles relacionados à sustentabilidade, reduzindo o risco de recorrência de problemas nos próximos ciclos de asseguaração externa.

Part 3.



Abordagem da Auditoria Interna do Setor Público de Sustentabilidade

Os auditores internos apoiam a sustentabilidade por meio das funções de asseguração e de consultoria. Essas funções não são mutuamente exclusivas e, frequentemente, se sobrepõem. Seja ao fornecer asseguração independente sobre riscos e controles relacionados à sustentabilidade, seja ao assessorar a gestão sobre como aprimorar práticas de sustentabilidade, os princípios centrais permanecem os mesmos: objetividade, profissionalismo e alinhamento com as GIAS 2024.

Espera-se que a auditoria interna vá além da verificação de conformidade e dos controles operacionais. Deve apoiar ativamente os objetivos estratégicos da organização, identificando riscos e oportunidades que impactam a criação de valor no longo prazo.

Assim, de acordo com as GIAS, a unidade de auditoria interna deve ser capaz de fornecer supervisão (*oversight*), visão estratégica (*insight*) e antecipação (*foresight*) sobre qualquer tema relevante para a organização, incluindo a sustentabilidade. O ponto central não é a natureza do tema, mas o método adotado e o valor do trabalho de auditoria.

PONTOS-CHAVE

- A sustentabilidade pode ser objeto de uma auditoria específica ou integrar auditorias de conformidade, financeiras ou de desempenho.
- A avaliação de riscos e o nível de maturidade definem o escopo e a profundidade do trabalho.
- A matriz de maturidade em sustentabilidade auxilia na adequação dos trabalhos de auditoria e na demonstração do progresso alcançado.



DICA

Os auditores internos podem adotar uma abordagem flexível em relação às questões de sustentabilidade, escolhendo o tipo ou a estrutura de trabalho mais adequada. No entanto, as normas profissionais permanecem obrigatórias e devem orientar todas as atividades.

3.1. Determinar o Tipo de Auditoria Interna

Os auditores internos do setor público, em geral, abordarão a sustentabilidade por meio de um dos dois métodos a seguir:

a. Trabalhos de Auditoria de Sustentabilidade Específicos

Auditorias dedicadas que se concentram exclusivamente em um ou mais temas de sustentabilidade, como emissões de carbono, gestão de resíduos, igualdade de gênero, contratações sustentáveis, entre outros. Esses trabalhos podem integrar uma ou mais abordagens de auditoria (desempenho, conformidade e/ou auditoria financeira).

EXEMPLO

Uma unidade de auditoria interna realiza uma auditoria específica sobre a conformidade do governo com as metas nacionais de biodiversidade, avaliando tanto a implementação do desempenho quanto a qualidade do relatório integrado.

b. Sustentabilidade Como Parte de Outro Trabalho

As questões de sustentabilidade são incorporadas a auditorias mais amplas de desempenho, conformidade ou financeiras. Essa é, frequentemente, a abordagem mais eficiente e prática, especialmente em países em que as práticas de auditoria de sustentabilidade ainda estão em desenvolvimento.

As modalidades do modelo integrado incluem:

- *Auditoria de Desempenho com Temas de Sustentabilidade*: a auditoria examina a economicidade, a eficiência e a efetividade e também avalia de que forma os objetivos de sustentabilidade são integrados aos resultados dos programas e como os indicadores-chave de desempenho (KPI) atingem suas metas.

EXEMPLO

Uma avaliação de investimentos em infraestrutura pública inclui a análise da resiliência climática de longo prazo e do impacto ambiental, ainda que não seja inicialmente denominada uma “auditoria de sustentabilidade”.



- *Auditoria de Conformidade com Compromissos de Sustentabilidade:* a auditoria verifica se a entidade cumpre os requisitos legais ou regulatórios relacionados à sustentabilidade, incluindo a observância da legislação climática, do relatório sobre os SDGs e de cotas de compras públicas sustentáveis.

EXEMPLO

Uma auditoria das compras de um hospital público avalia se a obrigação legal de adquirir 30% dos bens de fornecedores com certificação ambiental está sendo cumprida.

- *Auditoria Financeira com Temas de Sustentabilidade:* a auditoria examina dimensões de sustentabilidade que, frequentemente, emergem de forma natural no contexto das auditorias financeiras. Ainda que não sejam explicitamente rotuladas como relacionadas à sustentabilidade, os auditores podem identificar e avaliar elementos como passivos ambientais, despesas verdes ou eficiência no uso de recursos.

EXEMPLO

Uma auditoria financeira de um ministério da fazenda verifica se os recursos provenientes de títulos verdes (green bonds) estão corretamente registrados nas demonstrações financeiras e alocados a projetos ambientais elegíveis, em conformidade com as regras orçamentárias. Uma auditoria financeira de um ministério da agricultura assegura a exatidão do valor das terras agrícolas registrado no balanço patrimonial, levando em consideração a possível degradação do solo decorrente do uso de fertilizantes financiados pelo ministério.

É importante reconhecer que nem toda auditoria precisa, ou deve, incluir uma perspectiva de sustentabilidade. Embora muitas áreas da administração pública se relacionem com a sustentabilidade, alguns trabalhos (por exemplo, auditorias de segurança de TI ou de controles de folha de pagamento) podem não apresentar questões de sustentabilidade relevantes.

A decisão de incluir a sustentabilidade deve ser orientada por:

- A materialidade dos riscos ou impactos relacionados à sustentabilidade.
- Os objetivos e o escopo da auditoria.
- As expectativas das partes interessadas, como comitês ou gestão.
- Os requisitos de relatório.

DICA

A sustentabilidade nem sempre é visível à primeira vista. Muitas políticas e programas possuem implicações em sustentabilidade que podem ser exploradas por meio do planejamento da auditoria, da análise de riscos e dos requisitos de relato.



3.2. Customizar a Auditoria à Organização

O escopo e os temas da auditoria interna em sustentabilidade, bem como a escolha entre uma auditoria de sustentabilidade específica ou integrada, dependem fortemente de dois fatores próprios de cada organização:

a. Avaliação de Riscos da Organização

Os auditores internos devem avaliar se os riscos relacionados à sustentabilidade são identificados como relevantes e refletidos de forma explícita no plano de auditoria e no escopo dos trabalhos.

Os auditores internos devem examinar:

- Se, e de que forma, os riscos de sustentabilidade são identificados e avaliados no mapa de riscos da organização.
- Se existem ações de mitigação desenhadas e implementadas.
- Se os controles relacionados à sustentabilidade funcionam de maneira adequada e eficaz.

b. Maturidade em Sustentabilidade da Organização

Quanto mais avançadas forem as práticas de sustentabilidade da organização, mais sofisticada poderá ser a auditoria. Em contextos de baixa maturidade, as auditorias podem concentrar-se na conscientização, na capacitação e na governança. Em ambientes mais maduros, o foco pode se deslocar para desempenho, resultados e impacto.

Os auditores internos devem avaliar:

- Se os objetivos e compromissos de sustentabilidade estão claramente definidos e integrados aos planos estratégicos, às políticas e ao orçamento da organização.
- Se os papéis, as responsabilidades e as estruturas de governança para as questões de sustentabilidade estão formalmente estabelecidos e em funcionamento (por exemplo, pontos focais de sustentabilidade, comitês gestores).
- Se a organização monitora o desempenho em sustentabilidade por meio de indicadores específicos, avalia o progresso e utiliza os resultados para a tomada de decisão e para o aprimoramento
- Se a organização elabora relatórios de sustentabilidade precisos, alinhados aos compromissos oficiais, e úteis às partes interessadas para fins de transparência e prestação de contas.

3.3. Avaliar a Gestão dos Riscos Relacionados à Sustentabilidade

O COSO Controle Interno — Estrutura Integrada fornece um referencial robusto para que os auditores internos avaliem se os riscos relacionados à sustentabilidade são devidamente identificados, gerenciados e integrados aos controles internos.

Cada um dos cinco componentes do COSO pode ser aplicado à sustentabilidade de forma a apoiar tanto a identificação de riscos quanto a avaliação dos controles:

Componente do COSO	Aplicação aos Riscos de Sustentabilidade	Exemplo
Ambiente de Controle	A liderança da organização estabelece um direcionamento claro para a sustentabilidade e o integra aos seus valores e à sua cultura?	O plano estratégico de um ministério inclui metas de neutralidade climática endossadas pela alta administração.
Avaliação de Riscos	Os riscos relacionados à sustentabilidade (por exemplo, impactos climáticos) estão claramente identificados e avaliados?	Uma agência de transportes identifica “risco de enchentes na infraestrutura” e “poluição do ar” em seu mapa de riscos.
Atividades de Controle	Existem procedimentos e responsabilidades definidos para mitigar riscos de sustentabilidade?	Um departamento de contratações públicas aplica critérios ambientais e utiliza listas de verificação para assegurar compras sustentáveis.
Informação & Comunicação	As informações relevantes de sustentabilidade são coletadas, verificadas e comunicadas de forma adequada?	Uma agência publica dados anuais de emissões de CO ₂ e de gestão de resíduos, que são validados por controles internos.
Atividades de Monitoramento	Os controles e as ações relacionadas à sustentabilidade são monitorados, avaliados e aprimorados regularmente?	A auditoria interna verifica se iniciativas de economia de água estão atingindo as metas de redução e sendo revisadas.

Fonte: Adaptado do COSO – Controle Interno: Estrutura Integrada (2013)⁶.

⁶ <https://www.coso.org/guidance-on-ic>

DICA

O referencial do COSO pode servir como uma lente estruturada para que os auditores avaliem o grau de incorporação dos riscos de sustentabilidade aos sistemas de controle interno. Ele auxilia na definição de prioridades de auditoria e na identificação de lacunas de controle, inclusive em ambientes em estágio inicial de maturidade.

3.4. Identificar o Nível de Maturidade da Organização em Relação à Sustentabilidade

Os auditores internos também devem considerar a maturidade da organização ao planejar trabalhos relacionados à sustentabilidade (de consultoria, de asseguarção ou ambos).

Uma matriz de maturidade é uma ferramenta prática que auxilia a definir em que medida a organização incorporou a sustentabilidade à sua estratégia, à sua governança e às suas operações. Essa avaliação apoia a definição dos objetivos da auditoria e a profundidade da análise. Além disso, permite que a unidade de auditoria interna forneça recomendações direcionadas e construtivas para os trabalhos de auditoria em sustentabilidade.

Matriz de Maturidade em Sustentabilidade

Nível de Maturidade	Principais Características	Exemplo Prático
Iniciado	Não há metas formais de sustentabilidade; a sustentabilidade não é mencionada em políticas, estratégias ou procedimentos.	Um ministério não faz qualquer referência à sustentabilidade em seus documentos de planejamento ou nas alocações orçamentárias.
Desenvolvido	A sustentabilidade é mencionada em algumas estratégias ou programas; responsabilidades básicas são atribuídas; os controles são informais ou estão em fase inicial.	Uma agência inclui uma meta climática em seu plano quinquenal e designa um ponto focal, mas não possui indicadores-chave de desempenho (KPIs).

Nível de Maturidade	Principais Características	Exemplo Prático
Otimizado	A melhoria contínua está em prática; os tomadores de decisão utilizam dados de desempenho em sustentabilidade; a sustentabilidade está incorporada à cultura organizacional.	Um ministério da agricultura utiliza painéis de sustentabilidade para apoiar a tomada de decisão estratégica e divulga informações publicamente.
Integrado	A sustentabilidade é incorporada ao planejamento estratégico; as responsabilidades são claramente definidas; riscos e controles são documentados; indicadores são utilizados.	Uma autoridade de transportes atribui responsabilidades claras para eficiência energética e monitora anualmente as reduções de CO ₂ .

Fonte: Adaptado de modelos de maturidade comumente utilizados no setor público, como o OECD Digital Transformation Maturity Model⁷, o OECD Human Resources Maturity Model⁸ e o NHS England Maturity Matrix⁹.

DICA

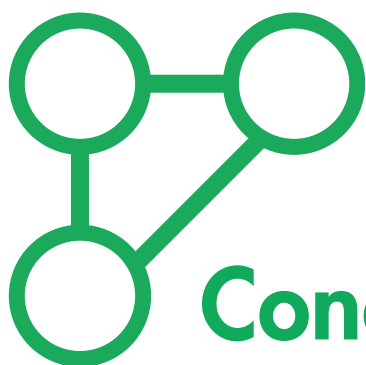
Utilize a matriz de maturidade em sustentabilidade tanto como ferramenta diagnóstica durante o planejamento quanto como ferramenta de comunicação durante o relatório, para demonstrar o nível atual de maturidade da organização e indicar como ele pode ser aprimorado.

⁷ <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-administration/digital-transformation-maturity-model.pdf>

⁸ <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-administration/digital-transformation-maturity-model.pdf>

⁹ <https://www.england.nhs.uk/wp-content/uploads/2022/11/B0508-ii-National-standardsfor-healthcare-food-and-drink-maturity-matrix-Nove2022-1-1.pdf>

Part 4.



Condução da Auditoria Interna em Sustentabilidade no Setor Público

Auditar a sustentabilidade não significa descobrir um novo tipo de auditoria. Trata-se de aplicar os mesmos princípios e a mesma disciplina profissional que orientam todas as atividades de auditoria interna (por exemplo, objetividade, independência, planejamento e análise baseada em evidências) a um tema que se torna cada vez mais relevante tanto para os governos quanto para os cidadãos.

Esta seção descreve o processo típico de auditoria e destaca como ele pode ser adaptado para trabalhos relacionados à sustentabilidade (seja como auditoria específica ou como parte de outro trabalho de auditoria interna). O Modelo de Manual de Boas Práticas de Auditoria Interna do PEMPAL¹⁰ detalha o processo dos trabalhos de auditoria interna.

PONTOS-CHAVE

- Aplicar e adaptar a abordagem tradicional de auditoria interna e os princípios das GIAS à sustentabilidade.
- Ajustar a abordagem de auditoria interna ao nível de maturidade em sustentabilidade do governo.
- Fornecer recomendações práticas relacionadas ao contexto.

¹⁰ <https://www.pempal.org/knowledge-product/good-practice-internal-audit-manualtemplate>

4.1. Planejar o Trabalho de Auditoria Interna em Sustentabilidade

Nos trabalhos relacionados à sustentabilidade, a fase de planejamento deve ser especialmente atenta ao contexto, uma vez que as organizações variam significativamente na forma como compreendem, priorizam e gerenciam os temas de sustentabilidade.

As principais atividades de planejamento incluem:

- **Compreender os compromissos de sustentabilidade da organização:** esses compromissos podem estar previstos em documentos estratégicos, planos de ação, marcos nacionais de desenvolvimento, compromissos climáticos ou até mesmo em alocações orçamentárias. Por exemplo, um ministério do meio ambiente pode dispor de um plano nacional de biodiversidade, enquanto uma agência de transportes pode ter como atribuição a redução das emissões de CO₂.
- **Engajar a liderança e as partes interessadas:** diálogos com a gestão, líderes de programas e responsáveis por governança ajudam a esclarecer o significado da sustentabilidade no contexto específico da organização. Esse trabalho também sinaliza que a auditoria é um exercício de apoio e de caráter construtivo. As GIAS preveem um envolvimento mais aprofundado da auditoria interna, com interação com a liderança e as partes interessadas para a definição do mandato e do plano de auditoria interna.
- **Identificar riscos e definir prioridades:** os auditores internos devem avaliar o registro de riscos ou conduzir sua própria avaliação de riscos para determinar se os riscos relacionados à sustentabilidade estão adequadamente contemplados. Caso contrário, essa lacuna pode, por si só, constituir um achado de auditoria.
- **Escolher a estrutura adequada da auditoria:** o elemento de sustentabilidade pode ser o foco central (trabalho específico) ou uma parte relevante de uma auditoria mais ampla. Essa decisão depende do nível de maturidade da entidade, do grau de risco e das expectativas dos órgãos de supervisão ou da gestão.
- **Definir critérios e escopo:** a auditoria deve ser orientada por uma metodologia robusta, com critérios claros de avaliação, que podem incluir requisitos legais, objetivos estratégicos, metas de desempenho ou referenciais reconhecidos (por exemplo, COSO, ESRS, SDGs), conforme o tipo de auditoria.

DICA

Na fase de planejamento, a clareza é essencial. Não audite “sustentabilidade” como um conceito geral e vago. Seja específico: **trata-se do uso de energia? De compras verdes? De equilíbrio de gênero no quadro de pessoal?** Auditorias com foco definido produzem resultados mais claros e recomendações mais precisas.



4.2. Coletar Evidências e Realizar os Trabalhos de Campo

A coleta de evidências e a realização dos trabalhos de campo em auditorias de sustentabilidade envolvem as mesmas técnicas centrais utilizadas em qualquer auditoria interna (por exemplo, análise documental, condução de entrevistas, testes de controles e análise de dados), porém com foco em sustentabilidade.

Algumas atividades típicas incluem:

- **Avaliar políticas e procedimentos:** existem políticas que promovem a sustentabilidade? Elas são implementadas de forma eficaz e mantidas atualizadas? Por exemplo, a entidade possui uma política de compras verdes e ela é efetivamente aplicada na prática?
- **Analisar dados:** os dados de sustentabilidade são precisos, completos e úteis para a tomada de decisão? Isso pode incluir informações sobre consumo de energia, produção de resíduos, diversidade do quadro de pessoal ou práticas da cadeia de suprimentos.
- **Entrevistar servidores e colaboradores:** as percepções da equipe podem revelar se, e quão seriamente, a sustentabilidade é implementada na prática. As responsabilidades estão claras? Existem líderes ou pontos focais? Há barreiras à implementação?
- **Visitar instalações ou operações:** em muitos casos, visitas in loco podem fornecer informações valiosas, por exemplo, para verificar se projetos de infraestrutura respeitam normas ambientais ou se há salvaguardas sociais em programas voltados às comunidades.
- **Benchmarking e comparação:** a comparação de práticas entre departamentos ou agências, à luz de padrões internacionais ou instituições pares, pode ajudar a identificar boas práticas e lacunas.

EXEMPLO

Em uma auditoria sobre o uso de energia em edifícios governamentais, os auditores internos visitam diversas instalações e comparam os dados reais de consumo com as metas estabelecidas na estratégia nacional de eficiência energética. As visitas revelam inconsistências nos sistemas de monitoramento e oportunidades de economia não aproveitadas. A análise comparativa com instituições pares identificam diversas boas práticas.

4.3. Adequar a Auditoria ao Nível de Maturidade da Organização

Nem todas as entidades públicas se encontram no mesmo estágio em relação à sustentabilidade. Algumas já dispõem de estratégias de sustentabilidade e estruturas de governança bem estabelecidas. Outras estão apenas começando a considerar temas de sustentabilidade. Os auditores internos devem adequar sua abordagem de acordo.

a. Em entidades com baixo nível de maturidade, o auditor interno pode questionar:

- A sustentabilidade é mencionada nos documentos estratégicos?
- Alguém foi designado como responsável?
- Existem indicadores iniciais ou iniciativas piloto?

b. Em entidades com maior nível de maturidade, o auditor interno pode explorar:

- Como os indicadores-chave de desempenho (KPIs) de sustentabilidade são acompanhados e utilizados?
- Os controles internos e as estruturas de governança estão funcionando?
- As informações de sustentabilidade estão integradas aos processos de tomada de decisão e de relato?

A matriz de maturidade em sustentabilidade (ver Seção 3.4) é uma ferramenta útil que pode ser empregada no planejamento, no relatório e no acompanhamento, oferecendo uma visão sobre o estágio atual da entidade e as áreas com potencial de melhoria.

DICA

Os auditores internos não precisam “ensinar” sustentabilidade, mas podem ajudar as organizações a reconhecer seus avanços e a identificar os próximos passos. Mesmo recomendações pequenas podem promover mudanças significativas.

4.4. Formular Achados e Recomendações

Ao final dos trabalhos de campo, os auditores devem utilizar as evidências coletadas para apresentar os achados e as possíveis recomendações. É nesse momento que o valor da auditoria se torna evidente.

Os achados devem ser:

- **Baseados em evidências:** sustentados por documentos, dados ou observação direta.
- **Relevantes:** vinculados aos objetivos, riscos ou obrigações da organização.
- **Priorizados:** classificados de acordo com seu grau de relevância.
- **Exequíveis:** focados em mudanças que a organização possa implementar de forma realista.



As recomendações devem ser adequadas ao contexto. Por exemplo:

a. Em contextos de baixo nível de maturidade:

“Designar um ponto focal de sustentabilidade e assegurar que objetivos básicos de sustentabilidade sejam integrados ao plano estratégico”; “Iniciar a coleta de dados de linha de base para um indicador-chave (por exemplo, energia, água ou resíduos), a fim de monitorá-lo ao longo do tempo”; “Instituir um pequeno grupo de trabalho ou força-tarefa para explorar iniciativas de sustentabilidade viáveis”; “Desenvolver uma capacitação básica em sustentabilidade para servidores e colaboradores de unidades-chave”; “Introduzir uma lista de verificação básica para assegurar que as decisões de compras considerem critérios ambientais ou sociais”.

b. Em contextos de maior nível de maturidade:

“Aprimorar a integração de dados de riscos ESG aos processos de tomada de decisão sobre investimentos”; “Fortalecer os sistemas de monitoramento por meio da vinculação de KPIs de sustentabilidade aos relatos regulares da gestão”; “Realizar análise comparativa dos resultados de sustentabilidade em relação a organizações pares ou a normas internacionais, a fim de identificar lacunas e boas práticas”.

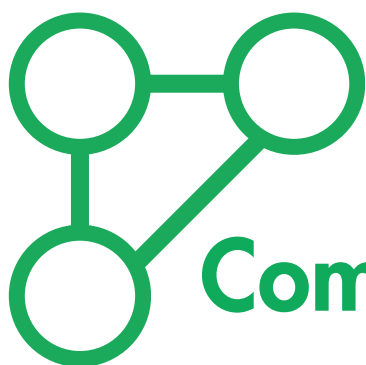
DICA

Os auditores internos não precisam “ensinar” sustentabilidade, mas podem ajudar as organizações a reconhecer seus avanços e a identificar os próximos passos. Mesmo recomendações pequenas podem promover mudanças significativas.

EXEMPLO

Uma auditoria do ministério da saúde constatou que, embora houvesse a alegação de redução de resíduos hospitalares, não existia um sistema de monitoramento implementado. A recomendação foi estabelecer dados de linha de base e, em colaboração com a agência nacional de resíduos, implementar uma ferramenta simples de acompanhamento para reduzir os resíduos hospitalares.

Part 5.



Competências Necessárias para a Auditoria Interna do Setor Público em Sustentabilidade

Não se espera que os auditores internos se tornem especialistas em sustentabilidade. Em vez disso, devem utilizar suas competências profissionais já consolidadas (por exemplo, pensamento crítico, avaliação de riscos, avaliação de controles e comunicação clara) para tratar questões de sustentabilidade, que se tornam cada vez mais relevantes em todo o setor público.

A competência em auditoria de sustentabilidade não está relacionada ao domínio de ciências ambientais ou de políticas sociais, mas à capacidade de estruturar um trabalho de auditoria, avaliar o desempenho e formular as perguntas adequadas.

A auditoria interna deve continuar a fortalecer sua capacidade e expertise em sustentabilidade. O Referencial de Competências do PEMPAL para Auditoria Interna no Setor Público¹¹ auxilia na avaliação das capacidades atuais, na identificação de necessidades de desenvolvimento e na orientação do aprimoramento contínuo nesta área.

PONTOS-CHAVE

- O escopo e a profundidade de uma auditoria de sustentabilidade são influenciados pelos recursos disponíveis à unidade de auditoria interna.
- Espera-se que os auditores internos ampliem seus conhecimentos em sustentabilidade, mas não que se tornem especialistas no tema.
- Especialistas externos em sustentabilidade podem ser contratados para complementar as competências da auditoria interna, quando necessário.

¹⁰ <https://www.pempal.org/competency-framework-public-sector-internal-audit?sp=1>

5.1. Recursos Disponíveis

O escopo e a profundidade de uma auditoria de sustentabilidade serão inevitavelmente influenciados pelos recursos disponíveis à função de auditoria interna.

Esses recursos incluem:

- **Tempo e capacidade da equipe:** os temas de sustentabilidade podem exigir mais tempo e capacidade para análises de contexto e de documentos ou para o trabalho com partes interessadas, especialmente quando o tema é novo para a organização.
- **Acesso ao conhecimento:** funções de auditoria interna com familiaridade limitada em sustentabilidade podem necessitar de tempo para se orientar ou para identificar referenciais e fontes de dados relevantes.
- **Orçamento e apoio externo:** em alguns casos, a contratação de especialistas externos (por exemplo, em biodiversidade, adaptação climática ou compras sustentáveis) pode fortalecer a equipe de auditoria sem sobrecarregar o quadro de pessoal existente.

DICA

Se os recursos forem limitados, considere restringir o escopo da auditoria a um tema específico de sustentabilidade (por exemplo, uso de energia em edifícios governamentais) ou concentrar-se no planejamento e na governança, em vez do desempenho técnico. Utilize expertise técnica na equipe de auditoria sempre que necessário.

5.2. Devido Zelo Profissional

Uma auditoria de sustentabilidade não requer uma metodologia distinta. Espera-se que os auditores internos a conduzam com o mesmo rigor profissional aplicado a qualquer outro trabalho.

Isso implica:

- Compreender o contexto e o propósito do trabalho.
- Examinar os elementos estratégicos.
- Planejar adequadamente, incluindo a definição de critérios e dos resultados esperados.
- Assegurar objetividade e independência.
- Documentar procedimentos e evidências de forma clara e consistente. Formular conclusões baseadas em evidências nas áreas-chave.

O líder de auditoria interna é responsável por assegurar que a equipe de auditoria esteja adequadamente dimensionada e equipada para a execução do trabalho. Isso pode exigir a redefinição da estratégia de auditoria interna para realocação de recursos, auditorias sequenciais de modo a permitir aprendizado, ou a priorização do desenvolvimento de capacidades.

DICA

O envolvimento de especialistas não é uma fraqueza. É um sinal de profissionalismo. O que importa é que a equipe de auditoria interna mantenha a responsabilidade sobre a metodologia de auditoria, os achados e as conclusões.

5.3. Expertise Externa

Os temas de sustentabilidade podem ser complexos e técnicos. Não se exige que os auditores internos dominem essas áreas em profundidade. Quando necessário, a equipe de auditoria pode recorrer a especialistas externos para complementar as competências internas.

Por exemplo:

- Um auditor pode saber como avaliar sistemas de gestão de riscos, mas não como interpretar dados sobre emissões de carbono.
- Um trabalho pode exigir conhecimentos específicos sobre avaliações de impacto à biodiversidade, regulamentações ambientais ou compras circulares.

DICA

O envolvimento de especialistas não é uma fraqueza. É um sinal de profissionalismo. O que importa é que a equipe de auditoria interna mantenha a responsabilidade sobre a metodologia de auditoria, os achados e as conclusões.

Nesses casos, o apoio externo pode ser utilizado:

- Como parte da equipe de auditoria (por exemplo, especialistas destacados ou consultores).
- Como fonte de referência durante o planejamento (por exemplo, entrevistas ou orientação informal).
- Como avaliador de achados técnicos, especialmente na validação de dados.

DICA

1. A competência em auditoria de sustentabilidade se desenvolve com a prática. Os auditores internos não devem se desencorajar pela complexidade percebida do tema. Sua principal força está na compreensão de sistemas, controles e desempenho, competências altamente relevantes para a sustentabilidade. Com a mentalidade adequada, apoio e disposição para aprender, qualquer função de auditoria pode começar a agregar valor nessa área em constante evolução.

5.4. Capacidade Interna Melhorada ao Longo do Tempo

As unidades de auditoria podem optar por desenvolver, ao longo do tempo, um conhecimento interno mais sólido em sustentabilidade. Isso não significa criar “auditores de sustentabilidade”, mas sim assegurar que uma familiaridade básica com temas de sustentabilidade esteja disseminada por toda a equipe.

Medidas práticas incluem:

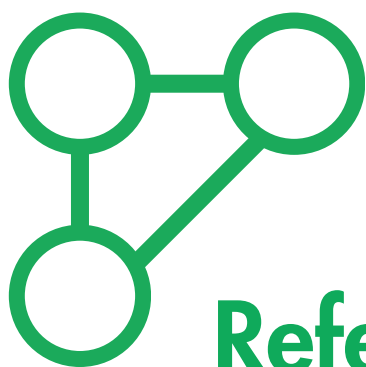
- Organizar sessões de aprendizagem ou trocas entre pares sobre temas de sustentabilidade.
- Documentar as lições aprendidas a partir das auditorias de sustentabilidade prévias.
- Construir um repositório de referenciais, indicadores e fontes relevantes para a sustentabilidade no setor público.
- Incentivar a curiosidade e a abertura a novos riscos e áreas de desempenho.
- Organizar campanhas de conscientização, com o apoio das partes interessadas, para disseminar lições aprendidas e boas práticas.

Além disso, a colaboração com outros ministérios, órgãos de auditoria ou parceiros internacionais pode acelerar o desenvolvimento de capacidades.

EXEMPLO

Após concluir sua primeira auditoria sobre planejamento de transporte sustentável, a unidade de auditoria interna de um ministério da infraestrutura elabora um guia curto com as lições aprendidas e indicadores comuns de sustentabilidade. Esse material passa a servir como referência para auditorias futuras e para novos integrantes da equipe.

Part 6.



Referenciais

Auditores internos em agências, ministérios e órgãos da administração central podem se beneficiar de uma ampla variedade de referenciais para apoiar seus trabalhos relacionados à sustentabilidade. Esses referenciais não prescrevem uma metodologia fixa, mas oferecem uma lente útil para avaliar, por exemplo, riscos, controles, maturidade e desempenho. São flexíveis, adaptáveis a diferentes níveis de capacidade de auditoria e de conscientização em sustentabilidade, e podem ajudar a estruturar os trabalhos de forma consistente e profissional.

Os referenciais que apoiam o planejamento e a execução da auditoria interna podem ser agrupados em seis categorias, de acordo com sua finalidade prática:¹²

1. Processo de auditoria
2. Governança e mandato da auditoria interna
3. Gestão de riscos e sistemas de controle interno
4. Maturidade organizacional
5. Divulgação sobre sustentabilidade
6. Referenciais temáticos específicos

PONTOS-CHAVE

- Auditores internos têm acesso a uma ampla gama de referenciais para apoiar trabalhos relacionados à sustentabilidade.
- Referenciais existentes oferecem perspectivas úteis para avaliar riscos, controles, maturidade e desempenho relacionados à sustentabilidade.
- Auditores internos podem recorrer a referenciais existentes em todas as etapas do processo de auditoria.

¹² Os links para os referenciais mencionados estão listados na Seção 6.8 a seguir.

6.1. Processo de Auditoria

Há uma ampla gama de referenciais disponíveis para os auditores internos. Esses podem ser aplicados de forma flexível para apoiar uma ou mais fases do processo de auditoria.

A tabela a seguir destaca como cada referencial pode ser mais relevante durante as etapas de planejamento, trabalhos de campo ou relatório em trabalhos relacionados à sustentabilidade.

Fase da Auditoria	Referenciais	Como Eles Ajudam
Planejamento	<ul style="list-style-type: none"> • Modelo das Três Linhas (IIA) • GIAS (IIA) • COSO Controle Interno Estrutura Integrada • Matriz de Maturidade em Sustentabilidade (proposta por este Guia, ver Seção 3.4) • Princípios do Comitê de Especialistas em Administração Pública das Nações Unidas (UN CEPA) • Princípios de Controle Interno Financeiro Público da União Europeia (EU PIFC) 	Definem o escopo e os objetivos da auditoria, esclarecem papéis e responsabilidades, avaliam a maturidade e a capacidade de governança e identificam riscos e controles relacionados à sustentabilidade.
Trabalho de Campo / Coleta de Evidências	<ul style="list-style-type: none"> • GIAS • COSO Controle Interno Estrutura Integrada • ISSA 5000 • Acordo Internacional de Workshop (IWA) 48:2024 (Organização Internacional de Normalização [ISO] Princípios ESG) 	Avaliam a efetividade dos controles internos, verificam a confiabilidade dos dados, realizam benchmarking de práticas ESG e testam a conformidade com compromissos de sustentabilidade.
Relatório	<ul style="list-style-type: none"> • GIAS • IFRS S1 E S2 • ESRS • IPSASB SRS 	Avaliam a exatidão e a completude das divulgações, alinham o reporte a padrões internacionais e asseguram transparência e responsabilização.

6.2. Governança e Mandato da Auditoria Interna

Os referenciais a seguir esclarecem o papel da auditoria interna na governança da sustentabilidade e fornecem princípios orientadores que podem ser aplicados a diferentes temas de auditoria:

- **Modelo das Três Linhas (IIA):** define como as responsabilidades são distribuídas dentro da organização. Auxilia na identificação de se as responsabilidades relacionadas à sustentabilidade estão claramente atribuídas, comunicadas e monitoradas, bem como de onde a auditoria interna pode agregar valor.
- **GIAS (IIA):** fornece uma base universal para a auditoria interna eficaz, incluindo orientações sobre a manutenção da independência, a avaliação de riscos, o planejamento dos trabalhos e a entrega de insights sobre temas emergentes, como a sustentabilidade.

6.3. Gestão de Riscos e Sistemas de Controle Interno

Os referenciais a seguir apoiam os auditores na avaliação de como a organização identifica, gerencia e monitora os riscos relacionados à sustentabilidade, bem como se esses riscos estão incorporados ao sistema de controle interno.

- **COSO Controle Interno – Estrutura Integrada:** pode ser aplicado para avaliar a adequação dos controles relacionados aos riscos e objetivos de sustentabilidade. Os auditores internos podem utilizar os cinco componentes do COSO (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento) para estruturar sua análise.
- **ISSA 5000 – Trabalhos de Asseguração em Sustentabilidade (IAASB):** embora seja voltada principalmente a prestadores de asseguração externa, a ISSA 5000 também contempla conceitos relevantes para os auditores internos, como a informação em sustentabilidade e o papel dos controles na garantia de sua confiabilidade.
- **IWA 48:2024 (Princípios ESG ISO):** oferece princípios de alto nível para apoiar a integração de práticas ESG aos processos e à cultura organizacional. É útil como referência comparativa em auditorias com foco em governança e alinhamento ESG.



6.4. Maturidade Organizacional

Os modelos de maturidade auxiliam os auditores internos a ajustar o escopo e a profundidade de seus trabalhos com base no nível de integração da sustentabilidade às políticas, aos processos e à tomada de decisão da organização. Entre eles, destacam-se:

- **Matriz de Maturidade em Sustentabilidade:** ferramenta prática para avaliar o estágio da organização quanto à integração da sustentabilidade (ver Seção 3.4). A auditoria interna pode utilizá-la nas fases de planejamento e de relatório para adequar as recomendações aos diferentes níveis de maturidade (por exemplo, inicial, em desenvolvimento, integrado e em otimização).
- **Princípios da ONU CEPA:** referência útil para avaliar a capacidade institucional e a governança em contextos do setor público, especialmente onde a sustentabilidade ainda está em processo de incorporação.
- **Princípios do EU PIFC:** referencial abrangente para avaliar a qualidade do controle interno no setor público. Pode auxiliar na análise de se os sistemas de controle interno apoiam a responsabilização, a boa gestão financeira e o uso eficiente dos recursos públicos.

6.5. Divulgação de Informações Sobre Sustentabilidade

As normas a seguir podem ser utilizadas pelos auditores internos para avaliar a exatidão, a completude e a relevância das divulgações de informações relacionadas à sustentabilidade da organização:

- **IPSASB SRS – Divulgações Relacionadas ao Clima:** voltado a organizações do setor público, esse padrão auxilia na avaliação de se os riscos, as oportunidades e os resultados de programas relacionados ao clima são divulgados de forma transparente e alinhados às estratégias nacionais.
- **ESRS:** desenvolvidos no âmbito da Diretiva Europeia de Relatórios de Sustentabilidade Corporativa, esses padrões podem orientar auditorias em países que estejam alinhando sua legislação às normas da União Europeia ou que recebam financiamento da UE.
- **ISSAI 51 Princípios de Transparência e Prestação de Contas:** conjunto de princípios que promovem o relatório público transparente, acessível e responsável. Útil para avaliar se as informações relacionadas à sustentabilidade são completas, imparciais, compreensíveis para as partes interessadas e alinhadas a expectativas razoáveis de governança.
- **Padrões GRI:** amplamente utilizados para o relatório de sustentabilidade. São úteis para avaliar como a organização comunica seus impactos na economia, no meio ambiente e na sociedade, bem como se os relatórios estão alinhados às políticas declaradas.

6.6. Referenciais Temáticos Específicos

Além dos referenciais gerais, os auditores internos podem recorrer a referenciais temáticos específicos, como os listados a seguir. O processo deve começar pelo exame da legislação nacional e das políticas e estratégias do setor público relacionadas a todos os temas ESG, incluindo energia, compras públicas e biodiversidade, a fim de identificar critérios relevantes ou boas práticas adequadas às políticas setoriais e aos riscos.

- **Gestão de Energia:** ISO 50001 – Sistemas de gestão de energia, que apoiam auditorias sobre eficiência energética e pegada de carbono.
- **Compras Públicas Sustentáveis:** Critérios de Compras Públicas Verdes da União Europeia, aplicáveis à avaliação da sustentabilidade nos processos de compras públicas.
- **Gestão de Frotas e Transportes:** Indicadores de Mobilidade Urbana Sustentável e referenciais nacionais para veículos de baixa emissão ou mudança modal.
- **Tributação e Orçamento Ambiental:** Referencial de Orçamento Verde da OECD, utilizado para avaliar a sustentabilidade fiscal e a coerência ambiental dos orçamentos.
- **Biodiversidade e Ecossistemas:** Protocolo de Capital Natural e o Sistema de Contas Econômicas Ambientais das Nações Unidas (United Nations), úteis para a análise de programas públicos que impactam terras, recursos hídricos ou áreas protegidas.
- **Resíduos e Economia Circular:** ISO 14001 e ISO 14090 (adaptação às mudanças climáticas), além de estratégias nacionais de prevenção de resíduos.
- **Gestão de Recursos Hídricos:** metodologia de monitoramento do SDG 6 da ONU Água e as normas ISO 24510-ISO 24512 para serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário.
- **Edifícios Públicos e Infraestrutura:** Leadership in Energy and Environmental Design (LEED) ou Building Research Establishment Environmental Assessment Method (BREEAM) para edifícios sustentáveis no setor público.
- **Agricultura Sustentável e Sistemas Alimentares:** o referencial de Avaliação da Sustentabilidade de Sistemas Alimentares e Agrícolas, desenvolvido pela Organização das Nações Unidas para a Alimentação e a Agricultura.
- **Saúde Pública e Bem-estar:** Estrutura de Saúde em Todas as Políticas e Ferramenta de Avaliação e Resposta à Equidade em Saúde Urbana, da Organização Mundial da Saúde.
- **Educação e Conscientização:** Estrutura da UNESCO para a Educação para o Desenvolvimento Sustentável, relevante para a avaliação de iniciativas educacionais e programas de capacitação.
- **Redução do Risco de Desastres e Resiliência:** Marco de Sendai para a Redução do Risco de Desastres 2015–2030, relevante para auditorias com foco em resiliência em regiões vulneráveis.



DICA

Nem todos os referenciais precisam ser utilizados em todas as auditorias. Os auditores internos devem selecionar os mais adequados com base nos objetivos do trabalho, no escopo da auditoria, no nível de maturidade organizacional e nas questões específicas de sustentabilidade envolvidas. Mesmo uma referência simples a esses referenciais pode fortalecer a credibilidade e o valor dos achados de auditoria.

6.7. Lista de Normas Internacionais

Os conjuntos internacionais de normas atualmente disponíveis para uso pelos auditores internos incluem (em ordem alfabética):

1. **COSO Controle Interno - Referencial Integrado (2013)** – O referencial COSO, desenvolvido pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, fornece uma estrutura reconhecida globalmente para o desenho, a implementação e a avaliação de sistemas de controle interno. Ele compreende cinco componentes inter-relacionados (Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Atividades de Monitoramento) que apoiam o alcance de objetivos em três categorias: operações, relatório e conformidade. No contexto da sustentabilidade, o COSO permite que os auditores internos avaliem se os riscos e os objetivos relacionados à sustentabilidade estão adequadamente identificados e gerenciados no âmbito do sistema de controle interno da organização. O referencial facilita uma abordagem estruturada de auditoria e contribui para assegurar a integração de fatores ESG aos processos de gestão de riscos e de governança.
2. **Normas Europeias de Relatórios de Sustentabilidade (ESRS)** – As ESRS especificam as informações de sustentabilidade que uma entidade deve divulgar de acordo com a Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, conforme alterada pela Diretiva (UE) 2022/2464 do Parlamento Europeu e do Conselho. A elaboração de relatórios em conformidade com os ESRS não exige as entidades de outras obrigações previstas na legislação da União Europeia.
3. **Normas Globais de Auditoria Interna do Instituto de Auditores Internos (GIAS)** – As GIAS 2024 orientam a prática profissional da auditoria interna em nível mundial e servem como base para avaliar e elevar a qualidade da função de auditoria interna. No centro das GIAS estão 15 princípios orientadores que viabilizam uma auditoria interna eficaz. Cada princípio é apoiado por normas que incluem requisitos, considerações para implementação e exemplos de evidências de conformidade. Em conjunto, esses elementos auxiliam os auditores internos a cumprir os princípios e a atender ao Propósito da Auditoria Interna.

- 4. Normas de Relatórios de Sustentabilidade da Global Reporting Initiative (GRI)** – As Normas GRI permitem que uma organização divulgue publicamente seus impactos mais significativos na economia, no meio ambiente e nas pessoas, incluindo impactos sobre direitos humanos e a forma como esses impactos são gerenciados. Isso amplia a transparência dos impactos organizacionais e fortalece a responsabilização institucional. As Normas incluem divulgações que permitem relatar impactos de maneira consistente e confiável. Aprimorando a comparabilidade global e a qualidade das informações reportadas e apoiando os usuários na realização de avaliações e decisões informadas sobre os impactos da organização e sua contribuição para o desenvolvimento sustentável.
- 5. IFRS S1 Requisitos Gerais para Divulgação de Informações Financeiras Relacionadas à Sustentabilidade** – A IFRS S1 exige que as entidades divulguem riscos e oportunidades relacionados à sustentabilidade que possam afetar, de forma razoável, suas perspectivas, incluindo fluxos de caixa, acesso a financiamento ou custo de capital no curto, médio ou longo prazo. A norma requer que a empresa divulgue informações sobre governança, estratégia e gestão de riscos, bem como métricas e metas, no que se refere a riscos e oportunidades relacionados à sustentabilidade. Dessa forma, fornece um referencial abrangente para avaliar a completude e a qualidade das divulgações financeiras relacionadas à sustentabilidade.
- 6. IFRS S2 Divulgações Relacionadas ao Clima** – A IFRS S2 se baseia no referencial geral de divulgação estabelecido pela IFRS S1 e o aplica especificamente a temas relacionados ao clima, adicionando requisitos específicos sobre riscos, oportunidades, métricas e metas climáticas.
- 7. Pronunciamentos Contábeis Internacionais para o Setor Público (IPSAS)** – a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatórios Financeiros para Fins Gerais pelas Entidades do Setor Público.
- 8. Normas de Relatórios de Sustentabilidade do IPSASB** – Divulgações Relacionadas ao Clima – O primeiro esboço de norma do IPSASB (SRS Exposure Draft 1) sobre divulgações relacionadas ao clima propõe requisitos para que entidades do setor público relatem: (i) riscos e oportunidades climáticas associados às suas próprias operações e (ii) programas de políticas públicas relacionados ao clima e seus resultados. Essas informações são essenciais para apoiar a tomada de decisão e a prestação de contas perante os usuários dos relatórios financeiros.
- 9. ISSA 5000 Requisitos Gerais para Trabalhos de Asseguração de Sustentabilidade** – A ISSA 5000 trata de trabalhos de asseguração sobre informações de sustentabilidade. Destinada a aumentar a confiança de investidores, reguladores e outras partes interessadas nas informações de sustentabilidade, essa norma constitui um padrão abrangente e independente, aplicável a qualquer trabalho de asseguração em sustentabilidade. Ela se aplica a informações de sustentabilidade reportadas em qualquer tema e preparadas sob múltiplos referenciais.

10. **ISSAI 51 Princípios de Transparência e Prestação de Contas** – A ISSAI 51, emitida pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores, estabelece princípios fundamentais que sustentam a transparência e a responsabilização na auditoria do setor público. A norma define transparência como a acessibilidade das informações relevantes às partes interessadas e responsabilização como a obrigação das instituições públicas de explicar e assumir responsabilidade por suas ações. Embora tenha sido desenvolvida principalmente para instituições superiores de auditoria, seus princípios são relevantes para auditores internos de órgãos da administração central que buscam promover conduta ética, abertura e confiança. Em auditorias de sustentabilidade, a ISSAI 51 pode orientar a avaliação de se as entidades públicas divulgam informações relacionadas à sustentabilidade de forma transparente, acessível e responsável, alinhada às boas práticas de governança.
11. **IWA 48:2024 Referencial ISO para Implementação de Princípios ESG** – A IWA 48 fornece uma estrutura de alto nível e um conjunto de princípios destinados a orientar as organizações na implementação e incorporação de práticas ESG em sua cultura organizacional. O referencial apoia a gestão do desempenho ESG e facilita a mensuração e o relatos com base em referenciais existentes, permitindo práticas e divulgações ESG consistentes, comparáveis e confiáveis em nível global.
12. **Princípios de Controle Financeiro Interno Público da UE (PIFC)** – Os Princípios de PIFC, desenvolvidos no âmbito da iniciativa SIGMA promovida pela OCDE, estabelecem os requisitos essenciais para sistemas eficazes de controle interno no setor público. Eles se baseiam em três pilares: gestão e controle financeiro, auditoria interna funcionalmente independente e uma unidade central de harmonização para coordenar e orientar a implementação. Embora tenham sido concebidos principalmente para apoiar Estados-membros e países candidatos à União Europeia no fortalecimento da gestão financeira pública, esses princípios são igualmente relevantes para auditores internos ao avaliar se os sistemas de controle interno promovem a responsabilização, a eficiência e o uso adequado dos recursos públicos. Em auditorias de sustentabilidade, o PIFC pode orientar a avaliação de se os controles internos apoiam adequadamente o alcance dos objetivos de sustentabilidade e sua integração aos processos de governança.

6.8. Links úteis¹³

- COSO – Controle Interno: Estrutura Integrada <https://www.coso.org/guidance-on-ic>
- Critérios da União Europeia para Compras Públicas Verdes (GPP)
https://green-forum.ec.europa.eu/green-business/green-public-procurement/gpp-criteria-and-requirements_en
- Normas Europeias de Relatório de Sustentabilidade (ESRS)
<https://www.efrag.org/en/sustainability-reporting/about-sustainability-reporting>

¹³ Os links estão listados em ordem alfabética.

- Diretrizes SAFA da FAO (Avaliação da Sustentabilidade de Sistemas Alimentares e Agrícolas)
<https://openknowledge.fao.org/items/84c84661-7172-415c-b66e-7c1eee5db675>
- Normas Globais de Auditoria Interna (IIA, 2024)
<https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/>
- Normas GRI (Global Reporting Initiative)
<https://www.globalreporting.org/standards/>
- IFRS S1 – Requisitos Gerais para Divulgação de Informações Financeiras Relacionadas à Sustentabilidade
<https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements/>
- IFRS S2 – Divulgações Relacionadas ao Clima
<https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s2-climate-related-disclosures/>
- Controle Interno – Estrutura Integradada (Sustentabilidade e ESG)
<https://www.coso.org/sustainability-esg>
<https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standardsnavigator/ifrs-s1-general-requirements/>
<https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standardsnavigator/ifrs-s2-climate-related-disclosures/>
- IPSASB SRS – Divulgações Relacionadas ao Clima
<https://www.ipsasb.org/publications/ipsasb-srs-exposure-draft-1-climate-related-disclosures>
- ISO 14001 – Sistemas de Gestão Ambiental
<https://www.iso.org/standard/60857.html>
- ISO 14090 – Adaptação às Mudanças Climáticas
<https://www.iso.org/standard/68507.html>
- ISO 24510 – Serviços de Abastecimento de Água e Esgotamento Sanitário
<https://www.iso.org/standard/81484.html>
- ISO 24511 – Serviços de Abastecimento de Água e Esgotamento Sanitário
<https://www.iso.org/standard/82489.html>
- ISO 24512 – Serviços de Abastecimento de Água e Esgotamento Sanitário
<https://www.iso.org/standard/82490.html>
- ISO 50001 – Gestão de Energia
<https://www.iso.org/iso-50001-energy-management.html>
- ISSA 5000 – Trabalhos de Asseguração em Sustentabilidade (IAASB)
<https://www.iaasb.org/publications/international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability-assurance>
- IWA 48:2024 (Princípios ESG ISO)
<https://www.iso.org/standard/89240.html>
- Protocolo de Capital Natural (Natural Capital Protocol)
https://capitalscoalition.org/capitals-approach/natural-capital-protocol/?fwp_filter_tabs=guide_supplement



- Estrutura de Orçamento Verde da OCDE (Green Budgeting Framework)
<https://www.oecd.org/en/topics/green-budgeting.html>
- Princípios de Controle Financeiro Interno do Setor Público da UE (PIFC)
https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/06/guidelines-for-assessing-the-quality-of-internal-control-systems_a14f705d/2a38a1d9-en.pdf
- Referencial de Competências para a Auditoria Interna do Setor Público – PEMPAL
<https://www.pempal.org/competency-framework-public-sector-internal-audit?sp=1>
- Modelo de Manual de Boas Práticas de Auditoria Interna – PEMPAL
<https://www.pempal.org/knowledge-product/good-practice-internal-audit-manual-template>
- Marco de Sendai para Redução do Risco de Desastres
<https://www.undrr.org/publication/sendai-framework-disaster-risk-reduction-2015-2030>
- Indicadores de Mobilidade Urbana Sustentável (SUMI)
https://transport.ec.europa.eu/transport-themes/urban-transport/sustainable-urban-mobility-planning-and-monitoring_en
- Modelo das Três Linhas (IIA)
<https://www.theiia.org/en/content/videos/webinar/2021/january/the-three-lines-model/>
- Princípios da ONU CEPA
<https://publicadministration.desa.un.org/intergovernmental-support/cepa/principles-effective-governance-sustainable-development>
- SEEA – Sistema de Contas Econômicas Ambientais das Nações Unidas
<https://seea.un.org/content/homepage>
- Metodologia da ONU-Água para o ODS 6
<https://www.unwater.org/publications/sdg-6-monitoring>
- Urban HEART (Ferramenta de Avaliação e Resposta à Equidade em Saúde)
<https://www.who.int/publications/i/item/9789241500142>
- Estrutura da OMS “Saúde em Todas as Políticas” (HiAP)
<https://www.afro.who.int/publications/health-all-policies-framework-country-action>

6.9. Glossário

O glossário a seguir apresenta definições de alguns dos conceitos relevantes para a auditoria de sustentabilidade, conforme utilizados pelos principais referenciais e normas.

Conceito útil	Definição	Norma
Resiliência climática	A capacidade de uma entidade de se adaptar a mudanças, desenvolvimentos ou incertezas relacionadas ao clima. A resiliência climática envolve a capacidade de gerir riscos climáticos e beneficiar-se de oportunidades relacionadas ao clima, incluindo a habilidade de responder e se adaptar a riscos de transição e riscos físicos climáticos. A resiliência climática de uma entidade abrange tanto a sua resiliência estratégica quanto a operacional perante mudanças, desenvolvimentos e incertezas climáticas.	IPSASB SRS
Oportunidade relacionada ao clima	Os potenciais efeitos positivos das mudanças climáticas sobre uma entidade. Esforços para mitigar e se adaptar às mudanças climáticas podem gerar oportunidades relacionadas ao clima para uma entidade.	IPSASB SRS
	Potenciais efeitos positivos das mudanças climáticas sobre a organização. Esforços para mitigar e se adaptar às mudanças climáticas podem produzir oportunidades para as organizações. As oportunidades relacionadas ao clima variarão dependendo da região, do mercado e do setor em que a organização opera.	ESRS



Conceito útil	Definição	Norma
Risco físico relacionado ao clima (risco físico decorrente das mudanças climáticas)	Os riscos decorrentes das mudanças climáticas podem ser impulsionados por eventos (agudos) ou resultar de alterações de longo prazo nos padrões climáticos (crônicos). Os riscos físicos agudos decorrem de perigos específicos, especialmente eventos meteorológicos como tempestades, inundações, incêndios ou ondas de calor. Os riscos físicos crônicos decorrem de mudanças de longo prazo no clima, como mudança de temperatura, e seus efeitos sobre a elevação do nível do mar, redução da disponibilidade de água, a perda de biodiversidade e as mudanças na produtividade da terra e do solo.	ESRS
Riscos relacionados ao clima	Riscos relacionados ao clima referem-se aos potenciais efeitos adversos das mudanças climáticas sobre uma entidade. Esses riscos são categorizados em riscos físicos relacionados ao clima e riscos de transição.	IPSASB SRS
Risco de transição relacionado ao clima	Riscos decorrentes da transição para uma economia de baixo carbono e resiliente ao clima. Normalmente incluem riscos de políticas públicas, riscos legais, riscos tecnológicos, riscos de mercado e riscos reputacionais.	ESRS
Materialidade dupla	A dupla materialidade possui duas dimensões: materialidade de impacto e materialidade financeira. Um tema de sustentabilidade atende ao critério de dupla materialidade se é material sob a perspectiva de impacto, sob a perspectiva financeira, ou sob ambas.	ESRS
ESG	<ul style="list-style-type: none"> Ambiental (E): mudanças climáticas (ESRS E1), poluição (ESRS E2), recursos hídricos e marinhos (ESRS E3), biodiversidade e ecossistemas (ESRS E4), uso de recursos e economia circular (ESRS E5). Social (S): força de trabalho própria (ESRS S1), trabalhadores na cadeia de valor (ESRS S2), comunidades afetadas (ESRS S3), consumidores e usuários finais (ESRS S4). 	ESRS

Conceito útil	Definição	Norma
ESG	<ul style="list-style-type: none"> Governança (G): conduta empresarial, incluindo anticorrupção, lobby, diligência devida e proteção a denunciantes (whistleblowers) (ESRS G1). 	ESRS
	<ul style="list-style-type: none"> Ambiental (E): mitigação e adaptação às mudanças climáticas, uso sustentável de recursos e eficiências energéticas, economia circular, prevenção da poluição e gestão de resíduos, proteção do meio ambiente, biodiversidade e restauração de habitats naturais. Social (S): fatores e impactos sociais internos e externos, incluindo direitos humanos, práticas trabalhistas, trabalho decente, questões do consumidor, relações e engajamento comunitário (incluindo o envolvimento, a influência e a incorporação das atividades ESG da organização), privacidade e proteção de dados, saúde, bem-estar e segurança, gestão da cadeia de suprimentos e outras questões de capital humano e justiça social. Governança (G): governança da organização, incluindo a gestão das categorias ambiental (E) e social (S): composição e estrutura do conselho de administração, supervisão estratégica da sustentabilidade e conformidade, remuneração executiva, anticorrupção, envolvimento político responsável, concorrência leal, promoção da responsabilidade social na cadeia de valor, respeito aos direitos de propriedade e inter-relação com as comunidades e a sociedade. 	IWA48 ISO
Tópicos ambientais	Clima, incluindo emissões; Energia, tais como o tipo de energia e o consumo; Água e efluentes, tais como o consumo de água e o descarte de água; Biodiversidade, incluindo seus impactos nos habitats, é protegida e restaurada.	ISSA 5000



Conceito útil	Definição	Norma 1
Materialidade financeira	Um tema de sustentabilidade é material sob a perspectiva financeira se gerar riscos ou oportunidades que afetem (ou que se possa razoavelmente esperar que afetem) a posição financeira da entidade, o desempenho financeiro, os fluxos de caixa, o acesso a financiamento ou o custo de capital da entidade no curto, médio ou longo prazo.	ESRS
Materialidade de impacto	Um tema de sustentabilidade é material sob a perspectiva de impacto quando se refere aos impactos materiais reais ou potenciais da entidade, positivos ou negativos, sobre as pessoas ou o meio ambiente no curto, médio e longo prazo. Temas de sustentabilidade materiais sob a perspectiva de impacto incluem impactos associados às próprias operações da entidade e às cadeias de valor a montante e a jusante, inclusive por meio de seus produtos e serviços e de suas relações comerciais.	ESRS
Sustentabilidade de longo prazo	A capacidade de uma entidade de prestar serviços e honrar compromissos financeiros, tanto no presente quanto no futuro.	IPSASB SRS
Oportunidades materiais	Oportunidades relacionadas à sustentabilidade com efeitos financeiros positivos que afetam materialmente (ou que se possa razoavelmente esperar que afetem) os fluxos de caixa da entidade, o acesso a financiamento ou o custo de capital no curto, médio ou longo prazo.	ESRS
Riscos materiais	Riscos relacionados à sustentabilidade com efeitos financeiros adversos que afetam materialmente (ou que se possa razoavelmente esperar que afetem) os fluxos de caixa da entidade, o acesso a financiamento ou o custo de capital no curto, médio ou longo prazo.	ESRS
Tópicos materiais	Tópicos que representam os impactos mais significativos da organização sobre a economia, o meio ambiente e as pessoas, incluindo os direitos humanos.	GRI

Conceito útil	Definição	Norma
Materialidade	Um tema de sustentabilidade é material se atender à definição de materialidade de impacto, materialidade financeira ou ambas.	ESRS
Oportunidades	Oportunidades relacionadas à sustentabilidade com efeitos financeiros positivos.	ESRS
Riscos físicos	<p>Todas as atividades econômicas globais dependem do funcionamento dos sistemas da Terra, como um clima estável, e dos serviços ecossistêmicos, como o fornecimento de biomassa (matérias-primas). Os riscos físicos relacionados à natureza são um resultado direto da dependência de uma organização em relação à natureza.</p> <p>Os riscos físicos surgem quando os sistemas naturais são comprometidos, em razão do impacto de eventos climáticos (ex.: extremos climáticos como uma seca), eventos geológicos (ex.: eventos sísmicos como um terremoto) ou mudanças no equilíbrio dos ecossistemas, como a qualidade do solo ou a ecologia marinha, que afetam os serviços ecossistêmicos dos quais as organizações dependem. Esses riscos podem ser agudos, crônicos ou ambos. Os riscos físicos relacionados à natureza surgem de mudanças nas condições bióticas (vivas) e abióticas (não vivas) que sustentam ecossistemas saudáveis e funcionais.</p> <p>Os riscos físicos geralmente são específicos de determinada localização.</p> <p>Os riscos físicos relacionados à natureza frequentemente estão associados a riscos físicos relacionados ao clima.</p>	ESRS
Riscos sociais	<p>Eventos e circunstâncias que:</p> <ul style="list-style-type: none"> • estão relacionados às características de indivíduos e/ou domicílios – por exemplo, idade, saúde, pobreza e situação de emprego; • podem afetar negativamente o bem-estar de indivíduos e/ou domicílios, seja impondo demandas adicionais sobre seus recursos, seja reduzindo sua renda. 	IPSAS 42

Conceito útil	Definição	Norma
Tópicos sociais	Práticas trabalhistas, tais como diversidade e igualdade de oportunidades, treinamento e educação, e saúde e segurança ocupacional; direitos humanos e relações com a comunidade, tais como engajamento da comunidade local, avaliações de impacto e programas de desenvolvimento; saúde e segurança do cliente.	ISSA 5000
Competência em sustentabilidade	Competência nos temas de sustentabilidade que são objeto do trabalho de asseguarção em sustentabilidade e na sua mensuração ou avaliação.	ISSA 5000
Informação em sustentabilidade	<p>Informações sobre temas de sustentabilidade. (Ref.: Parágrafo A43). Para fins das ISSAs:</p> <p>a. A informação sobre sustentabilidade resulta da mensuração ou avaliação de temas de sustentabilidade em relação aos critérios.</p> <p>b. A informação sobre sustentabilidade que é objeto do trabalho de asseguarção é equivalente à “informação sobre o objeto” em outras normas de asseguarção do IAASB (página 15 de 219 da ISSA 5000);</p> <p>c. Referências à “informação sobre sustentabilidade a ser reportada” destinam-se a se referir à totalidade da informação sobre sustentabilidade a ser reportada pela entidade e são utilizadas principalmente no contexto do conhecimento preliminar do profissional sobre as circunstâncias do trabalho.</p> <p>Se o trabalho de asseguarção não abranger a totalidade da informação sobre sustentabilidade reportada pela entidade, o termo “informação sobre sustentabilidade” deve ser lido como a informação que é objeto do trabalho de asseguarção (Ref.: Parágrafo A44).</p>	ISSA 5000

Conceito útil	Definição	Norma
Fatores / temas de sustentabilidade	Fatores de sustentabilidade significam questões ambientais, sociais e relacionadas a empregados, respeito aos direitos humanos, combate à corrupção e ao suborno.	Regulamento (UE) 2019/2088 sobre divulgações relacionadas à sustentabilidade no setor de serviços financeiros.
	Fatores ambientais, sociais e de direitos humanos, e de governança, incluindo os fatores de sustentabilidade definidos no Artigo 2, ponto (24), do Regulamento (UE) 2019/2088 do Parlamento Europeu e do Conselho.	ESRS
	Questões ambientais, sociais, de governança ou outros temas relacionados à sustentabilidade, conforme definidos ou descritos em lei ou regulamento, ou em estruturas relevantes de relatório de sustentabilidade, conforme determinado pela entidade para fins de elaboração ou apresentação de informações sobre sustentabilidade. Para os fins das ISSAs, os temas de sustentabilidade que estão sendo mensurados ou avaliados de acordo com os critérios são o equivalente ao "objeto subjacente" em outras normas de asseguuração do IAASB (Ref.: Parágrafos A45–A46).	ISSA 5000
Declaração de sustentabilidade	A seção dedicada do relatório da administração da entidade, na qual as informações sobre temas de sustentabilidade são preparadas em conformidade com a Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho e os ESRS são apresentados.	ESRS

Conceito útil	Definição	Norma
Impactos relacionados à sustentabilidade	O efeito que a entidade tem ou pode ter sobre o meio ambiente e as pessoas, incluindo efeitos sobre seus direitos humanos, como resultado das atividades da entidade ou de suas relações comerciais. Os impactos podem ser reais ou potenciais, negativos ou positivos, de curto, médio ou longo prazo, intencionais ou não intencionais, e reversíveis ou irreversíveis. Os impactos indicam a contribuição da entidade, negativa ou positiva, para o desenvolvimento sustentável.	ESRS
Oportunidades relacionadas à sustentabilidade	Eventos ou condições ambientais, sociais ou de governança incertos que, se ocorrerem, podem causar um potencial efeito positivo material no modelo de negócios ou na estratégia da entidade ou em sua capacidade de atingir seus objetivos e metas e de criar valor, e, portanto, podem influenciar suas decisões e as de suas relações comerciais sobre temas de sustentabilidade. Como qualquer outra oportunidade, as oportunidades relacionadas à sustentabilidade são mensuradas como uma combinação da magnitude do impacto e da probabilidade de ocorrência.	ESRS
Riscos relacionados à sustentabilidade	Eventos ou condições ambientais, sociais ou de governança incertos que, se ocorrerem, podem causar um potencial efeito adverso material no modelo de negócios ou na estratégia da entidade ou em sua capacidade de atingir seus objetivos e metas e de criar valor, e, portanto, podem influenciar suas decisões e as de suas relações comerciais sobre temas de sustentabilidade. Como qualquer outro risco, os riscos relacionados à sustentabilidade são a combinação da magnitude de um impacto e da probabilidade de ocorrência.	ESRS

Conceito útil	Definição	Norma
	Estado do sistema global, incluindo aspectos ambientais, sociais e econômicos, no qual as necessidades do presente são atendidas sem comprometer a capacidade das futuras gerações de atenderem às suas próprias necessidades.	IWA48 ISO
Desenvolvimento sustentável / sustentabilidade	<p>Desenvolvimento que atende às necessidades do presente sem comprometer a capacidade das futuras gerações de atenderem às suas próprias necessidades.</p> <p><i>Fonte: Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, Nosso Futuro Comum, 1987</i></p> <p><i>Nota: Os termos “sustentabilidade” e “desenvolvimento sustentável” são usados de forma intercambiável nos Padrões GRI.</i></p>	GRI



Anexo: Modelos

Este anexo inclui cinco modelos práticos que os auditores internos podem aplicar diretamente ou utilizar como referência ao planejar ou conduzir trabalhos relacionados à sustentabilidade.

A1. Lista de Verificação Para Auditoria de Sustentabilidade

1. Planejamento da Auditoria

Compreender os compromissos de sustentabilidade da entidade

- Revisar o plano de biodiversidade do ministério do meio ambiente e a estratégia climática nacional.
- Verificar se uma agência de transportes possui meta de redução de CO₂ para o transporte público.
- Examinar as alocações orçamentárias destinadas a subsídios para energias renováveis.

Engajara liderança e as partes interessadas

- Reunir-se com os responsáveis por programas para definir os objetivos de sustentabilidade da entidade.
- Entrevistar a alta administração sobre suas principais preocupações em sustentabilidade.
- Consultar órgãos de supervisão sobre expectativas de reporte.

Identificar e avaliar riscos relacionados à sustentabilidade

- Revisar os registros de riscos para identificar riscos climáticos (por exemplo, enchentes, secas).
- Conduzir workshops para identificar riscos ESG emergentes.
- Avaliar se a escassez hídrica é reconhecida nos mapas de riscos do ministério da agricultura.

Definir objetivos, escopo e critérios da auditoria

- Utilizar o COSO para estruturar a avaliação de riscos e controles.
- Alinhar o escopo da auditoria às metas dos SDG relevantes para a entidade.
- Aplicar os critérios dos ESRS em auditorias de relatório de sustentabilidade.

Escolher uma abordagem de auditoria

- Conduzir uma auditoria específica sobre a conformidade com metas de biodiversidade.
- Incorporar verificações de sustentabilidade em uma auditoria financeira dos recursos provenientes de títulos verdes.
- Integrar KPIs de sustentabilidade em uma auditoria de desempenho de investimentos em infraestrutura.

Avaliar a maturidade organizacional

- Entidade sem objetivos de sustentabilidade: recomendar o início por ações básicas de conscientização.
- Entidade com alguns indicadores de sustentabilidade: sugerir a formalização de papéis e KPIs.
- Entidade com painéis de indicadores e reporte público: concentrar-se na melhoria contínua.

Avaliar a competência da equipe do trabalho e a necessidade de expertise externa

- Verificar se algum membro da equipe possui experiência prévia em auditoria de programas relacionados à sustentabilidade.
- Identificar lacunas, como falta de familiaridade com dados de emissões de carbono ou avaliações de impacto à biodiversidade.
- Planejar a contratação de um especialista em adaptação climática para validação de achados técnicos.
- Organizar uma sessão de orientação com um consultor externo sobre normas de relatório ESG.
- Considerar a alocação temporária de um especialista ou a contratação de uma revisão técnica para dados ambientais complexos.

2. Trabalhos de Campo e Coleta de Evidências

Avaliar políticas e procedimentos

- Verificar se existe uma política de compras verdes e se ela é seguida.
- Revisar atualizações das diretrizes de eficiência energética.
- Avaliar a implementação de políticas de equidade de gênero nas contratações.

Analisar dados de sustentabilidade

- Validar o consumo de energia reportado com base nas faturas de serviços públicos.
- Comparar dados de gestão de resíduos com referências nacionais. R
- Revisar as estatísticas de diversidade do quadro de pessoal quanto à completude.

Entrevistar servidores e partes interessadas

- Questionar os servidores sobre a clareza das responsabilidades relacionadas à sustentabilidade.
- Entrevistar responsáveis por compras sobre os desafios na aquisição de produtos sustentáveis.
- Discutir com a área de recursos humanos as barreiras para o alcance do equilíbrio de gênero.

Visitar instalações ou operações

- Inspecionar edifícios governamentais para verificar a adoção de medidas de economia de energia.



- Visitar projetos de infraestrutura para verificar a conformidade com normas ambientais.
- Observar práticas de segregação de resíduos em serviços públicos.

Realizar *benchmarking* e comparações

- Comparar o uso de energia com o de órgãos similares em outras regiões.
- Comparar o reporte de sustentabilidade com as normas GRI.
- Revisar práticas de compras públicas à luz dos critérios de Compras Públicas Verdes da União Europeia.

3. Adequação ao Nível de Maturidade Organizacional

Para entidades com baixo nível de maturidade

- Recomendar a designação de um ponto focal de sustentabilidade.
- Sugerir a inclusão da sustentabilidade no plano estratégico.
- Propor projetos-piloto (por exemplo, auditorias energéticas, redução de resíduos, equidade de gênero).

Para entidades com maior nível de maturidade

- Recomendar a integração de dados de riscos ESG aos processos de decisão sobre investimentos.
- Sugerir a revisão periódica de painéis de indicadores de sustentabilidade.
- Propor aprimoramentos no relatório público de sustentabilidade.

4. Formulação de Achados e Recomendações

Assegurar que os achados sejam baseados em evidências

- Utilizar faturas de serviços públicos para confirmar economias de energia.
- Referenciar registros de recursos humanos para verificar alegações de equidade de gênero.

Vincular os achados a objetivos, riscos ou obrigações

- Relacionar a ausência de planos de contingência hídrica ao risco de seca na agricultura.
- Associar a inexistência de KPIs às obrigações de reporte dos SDG.

Priorizar os achados de acordo com sua relevância

- Destacar a ausência de marcos legais com impacto imediato.
- Concentrar-se em áreas de alto risco (por exemplo, adaptação climática em regiões sujeitas a inundações).

Elaborar recomendações exequíveis e adequadas ao contexto

- Designar um ponto focal de sustentabilidade e integrar os objetivos aos planos estratégicos.
- Iniciar com capacitações básicas de conscientização em sustentabilidade.
- Aprimorar a integração de dados de riscos ESG aos processos de tomada de decisão.
- Fortalecer os sistemas de monitoramento, por exemplo, para reduzir resíduos hospitalares.

Agrupar os achados por tema

- Governança: papéis de sustentabilidade pouco claros.
- Conformidade: lacunas em compras públicas sustentáveis.
- Riscos: riscos climáticos não tratados.
- Desempenho: metas de energia não alcançadas.
- Comunicação: relatório público inconsistente.

5. Relatório e Acompanhamento

Estruturar o relatório de auditoria de forma clara

- Agrupar os achados sob os temas governança, conformidade, riscos, desempenho e comunicação.
- Utilizar tabelas-síntese para as recomendações.

Comunicar os resultados à gestão e às partes interessadas

- Apresentar os achados em reuniões de gestão.
- Compartilhar o resumo com os órgãos de supervisão.

Planejar o acompanhamento das recomendações

- Programar auditorias de acompanhamento para avaliar a implementação das recomendações.
- Monitorar trimestralmente o progresso dos KPIs de sustentabilidade.

6. Competência e Recursos

Avaliar a capacidade e a expertise da equipe

- Incluir um membro da equipe com experiência em auditoria de recursos humanos para auditorias de equidade de gênero.
- Contratar especialistas externos para análises de emissões de carbono.

Aplicar o devido zelo profissional

- Documentar todos os procedimentos e evidências.
- Assegurar independência na comunicação dos achados.



Desenvolver a capacidade interna ao longo do tempo

- Organizar sessões de aprendizagem entre pares sobre temas de sustentabilidade.
- Criar um repositório de indicadores e referenciais de sustentabilidade.
- Documentar lições aprendidas em auditorias iniciais de sustentabilidade para referência futura.

7. Referenciais

Selecionar os referenciais relevantes para a auditoria

- Utilizar o COSO para avaliação de riscos e controles internos.
- Aplicar as normas GRI para avaliar as divulgações de sustentabilidade.
- Referenciar os SDGs para alinhamento estratégico.
- Utilizar os Critérios de Compras Públicas Verdes da União Europeia em auditorias de compras públicas.

A2. Avaliação de Riscos Relacionados à Sustentabilidade

O Guia apresenta dois modelos para a realização de avaliações de riscos relacionados à sustentabilidade. Os auditores internos podem selecionar a abordagem mais adequada de acordo com o nível de maturidade da organização e com os objetivos do processo de planejamento da auditoria.

A Tabela A2.1 apoia uma avaliação detalhada de riscos individuais de sustentabilidade e é mais útil quando riscos específicos já são conhecidos e documentados. A Tabela A2.2 fornece uma priorização de nível mais alto das áreas de risco em sustentabilidade, com base em fatores mais amplos. Ela é mais adequada quando a organização apresenta baixo nível de maturidade ou quando a auditoria interna precisa definir quais temas de sustentabilidade devem ser auditados prioritariamente.

A2.1 Registros de Riscos de Sustentabilidade (Abordagem de Risco Específico)

ID do Risco	Descrição do Risco de Sustentabilidade	Fonte / Fator (Lei, Estratégia, Processo)	Probabilidade (1–5)	Impacto (1–5)	Pontuação do Risco Inerente (P x I)	Controles Existentes (se houver)	Risco Residual	Prioridade do Risco	Classificação do Risco	Responsável pelo Risco	Observações / Comentários
S1	Falta de governança formal de sustentabilidade (sem ponto focal, papéis pouco claros)	Ausência de implementação de mandato nacional ou ministerial	5	4	20 (alta)	Grupos de trabalho informais	alto	alta	1	Secretário-Geral / Diretor-Geral Administrativo	
S2	Riscos de sustentabilidade não estão incluídos no registro de riscos	Integração fraca com a gestão de riscos corporativos	4	4	16 (alta)	Nenhum	alto	alta	2	Chefe de Riscos / Auditoria Interna	

ID do Risco	Descrição do Risco de Sustentabilidade	Fonte / Fator (Lei, Estratégia, Processo)	Probabilidade (1-5)	Impacto (1-5)	Pontuação do Risco Inerente (P x I)	Controles Existentes (se houver)	Risco Residual	Prioridade do Risco	Classificação do Risco	Responsável pelo Risco	Observações / Comentários
S3	Ausência de dados de linha de base confiáveis (energia, resíduos, diversidade)	Sistemas de dados deficientes	4	3	12 (média)	Relatórios ad hoc	médio	médio	3	Chefias de Operações	
S4	Risco de "green/social washing" nos relatórios	Pressão para publicar sem validação	3	3	9 (média)	Algumas revisões internas	médio	médio	4	Área de comunicação	
S5	Capacidade fraca / baixo nível de conscientização sobre sustentabilidade	Falta de treinamento, prioridades concorrentes	3	2	6 (baixa)	Treinamentos esporádicos	baixo	baixo	5	Recursos Humanos / Departamento de Treinamento	
S6	Não conformidade com requisitos de sustentabilidade em compras públicas	Ausência de controles de compras públicas sustentáveis	2	3	6 (baixa)	Manual de compras	baixo	baixo	6	Responsável por Compras	

Nível de Risco	Baixo	Médio	Alto
Faixa de Pontuação de Risco	1 – 8	9 – 14	15 – 25

Fonte: Adaptado do Conselho de Normas de Contabilidade do Setor Público do Quênia (IPSASB) (2025), Modelo de Plano de Auditoria Interna

A2.2 Registros de Riscos de Sustentabilidade (Abordagem por Área de Risco)

ID da Área	Área	Preocupação da Gestão (1-5)	Complexidade (1-5)	Volatilidade (1-5)	Tempo desde a última auditoria (1-5)	Pontuação Ponderada	Risco Prioritário	Classificação do Risco	Responsável pelo Risco	Observações / Comentários
A1	Governança da sustentabilidade	5	3	2	5	15	Alto	1	Secretário-Geral / DG Admin	
A2	Integração dos riscos de sustentabilidade	3	3	3	5	14	Alto	2	Chefe de Riscos / Auditoria Interna	
A3	Coleta de dados de base	5	4	3	5	17	Alto	3	Chefes de Operações	
A4	Relatórios de sustentabilidade	3	3	3	4	13	Médio	4	Área de comunicação	
A5	Conscientização e treinamento	2	2	2	4	8	Baixo	5	Recursos Humanos / Departamento de Treinamento	
A6	Compras verdes	2	3	3	4	12	Médio	6	Chefe de Compras	

Nível de Risco	Baixo	Médio	Alto
Faixa de Pontuação de Risco	1 - 7	8 - 14	15 - 20

Fonte: Adaptado de PSASB (2025), Modelo de Plano de Auditoria Interna.

A3. Cronograma de Auditorias de Sustentabilidade

Referência (Programa da / Ad-Hoc)	Trabalho (Área de Sustentabilidade)	Classificação de Risco / Pontuação Total	Função / Processo	Objetivo da Auditoria	Escopo	Natureza do Serviço (Asseguração / Consultoria)	Período (T1-T4)	Tipo de Recurso (Interno / Compartilhado)	Equipe de Auditoria (Abrev.)	Horas de Auditoria	Observações
Programa	Governança da sustentabilidade (papéis, pontos focais, comitês)	Alta / 20	Governança / Estratégia	Verificar se as responsabilidades de sustentabilidade estão formalmente atribuídas e alinhadas com os mandatos nacionais.	Revisão de organogramas, políticas e mandatos; entrevistas com a alta gestão.	Asseguração	T1	Interno	AV, DGA, GG		
Programa	Integração da gestão de riscos de sustentabilidade	Média / 15	Gestão de Riscos	Avaliar se os riscos relacionados à sustentabilidade são identificados e incluídos no registro de riscos da entidade.	Exame dos registros de riscos, atas e procedimentos de avaliação de riscos.	Asseguração / Consultoria	T2	Interno			
Programa	Coleta de dados de base da sustentabilidade (energia, resíduos, diversidade)	Alta / 18	Operações / Divulgação (Reporting)	Verificar a existência, integridade e rastreabilidade dos dados de base (baseline).	Testar indicadores selecionados, teste de caminhada (walkthrough) dos processos de coleta de dados.	Asseguração	T2-T3	Compartilhado (Co-sourced) (Apoio de especialistas)			

Referência (Programa da / Ad-Hoc)	Trabalho (Área de Sustentabilidade)	Classificação de Risco / Pontuação Total	Função / Processo	Objetivo da Auditoria	Escopo	Natureza do Serviço (Asseguração / Consultoria)	Período (T1-T4)	Tipo de Recurso (Interno / Compartilhado)	Equipe de Auditoria (Abrev.)	Horas de Auditoria	Observações
Programa	Relatórios de sustentabilidade internos e externos	Média / 12	Comunicação / Divulgação (Reporting)	Garantir a consistência, a tempestividade e evitar green/social washing (maquiagem de dados) nos relatórios.	Revisão de relatórios internos, submissões a ministérios e divulgações públicas.	Asseguração / Consultoria	T3	Interno			
Programa	Consultoria sobre o roteiro (roadmap) de maturidade em sustentabilidade	Média / 10	Estratégia / Planejamento	Fornecer recomendações práticas proporcionais à maturidade atual.	Workshop com a gestão; mapeamento da matriz de maturidade.	Consultoria	T4	Interno			
Ad-hoc	Solicitações do Governo central (ex: revisões especiais sobre clima, compras verdes)	Variável	Transversal	Apoiar solicitações emergentes de política ou conformidade.	A definir	Consultoria	Conforme solicitado	Interno		Estimado em 5% do total de horas de auditoria	

Fonte: Adaptado de PSASB (2025), Modelo de Plano de Auditoria Interna.

A4. Modelo de Relatório de Auditoria de Sustentabilidade

I. Sumário Executivo

Este relatório apresenta os resultados da auditoria interna em sustentabilidade realizada em [nome da entidade], referente ao período [inserir período]. O objetivo do trabalho foi avaliar a adequação e a efetividade dos mecanismos de governança, conformidade, gestão de riscos, monitoramento de desempenho e comunicação relacionados à sustentabilidade.

- **Conclusão Geral**
 - [Inserir julgamento geral conciso, por exemplo: “A entidade deu passos iniciais para integrar a sustentabilidade, porém ainda existem lacunas significativas em governança, integração de riscos e confiabilidade dos dados.”]
- **Principais Pontos Fortes**
 - [Inserir os pontos fortes observados durante a auditoria]
- **Principais Áreas de Melhoria**
 - [Inserir lacunas ou fragilidades críticas identificadas]

II. Contexto e Objetivos

- **Mandato / Contexto**
 - [Inserir referência a leis, estratégias ou prioridades governamentais que fundamentam as obrigações de sustentabilidade]
- **Objetivos da Auditoria**
 - [Inserir os objetivos da auditoria – por exemplo, avaliar se as estruturas de governança, a gestão de riscos e os processos de relatório apoiam adequadamente os compromissos de sustentabilidade]
- **Escopo da Auditoria**
 - [Inserir a abrangência – por exemplo, período analisado, unidades organizacionais, foco temático]
- **Metodologia**
 - [Inserir os métodos utilizados – por exemplo, análise documental, entrevistas, testes de dados, visitas in loco]

III. Achados e Recomendações

- **Governança**
 - Achados: [Inserir descrição do achado]
 - Risco/Implicação: [Inserir risco ou impacto do achado]
 - Recomendações: [Inserir recomendação adequada ao nível de maturidade]
- **Conformidade**
 - Achados: [Inserir descrição do achado]
 - Risco/Implicação: [Inserir risco ou impacto do achado]
 - Recomendações: [Inserir recomendação adequada ao nível de maturidade]

- **Gestão de Riscos**
 - Achados: [Inserir descrição do achado]
 - Risco/Implicação: [Inserir risco ou impacto do achado]
 - Recomendações: [Inserir recomendação adequada ao nível de maturidade]
- **Desempenho**
 - Achados: [Inserir descrição do achado]
 - Risco/Implicação: [Inserir risco ou impacto do achado]
 - Recomendações: [Inserir recomendação adequada ao nível de maturidade]
- **Comunicação e Relatório**
 - Achados: [Inserir descrição do achado]
 - Risco/Implicação: [Inserir risco ou impacto do achado]
 - Recomendações: [Inserir recomendação adequada ao nível de maturidade]

IV. Conclusão

A auditoria conclui que a entidade se encontra atualmente no estágio [Iniciado / Em desenvolvimento / Integrado / Otimizado] de maturidade em sustentabilidade. Para avançar, deve-se priorizar [inserir ações prioritárias, por exemplo, fortalecimento das estruturas de governança, integração dos riscos de sustentabilidade, melhoria da coleta de dados de linha de base].

O tratamento dessas áreas permitirá um melhor alinhamento da entidade às estratégias nacionais de sustentabilidade e às boas práticas internacionais.



A5. Plano de Ação da Gestão e Acompanhamento

A gestão reconheceu os achados da auditoria e comprometeu-se a elaborar um plano de ação. Cada recomendação será atribuída a uma unidade responsável, com prazos de implementação definidos. A função de auditoria interna acompanhará o progresso e realizará o acompanhamento nos trabalhos de auditoria subsequentes.

Referência do Achado	Prioridade	Resposta da Gestão	Unidade Responsável	Prazo	Status
Governança					
G1					
G2					
G3					
Conformidade					
C1					
C2					
Gestão de Riscos					
RM1					
RM2					
RM3					
RM4					
RM5					
Desempenho					
P1					
P2					
P3					
Comunicação e Reporte					
CR1					

