PRÁTICAS E TÉCNICAS DE AUDITORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA: UM ESTUDO DE CASO NA AGÊNCIA NACIONAL DE AVIAÇÃO CIVIL NO CAMPO DA INFRAESTRUTURA AEROPORTUÁRIA[I]

Vinícius Palhares de Carvalho[II]

Nélio Herzmann[III]

Resumo: O presente estudo relata os principais procedimentos e condutas de auditoria empregados nas principais organizações de auditoria da esfera corporativa e da aviação. O objetivo foi compreender se a administração pública brasileira utiliza as melhores práticas e procedimentos de auditoria no sistema aeroportuário, e analisar seus impactos na sociedade. Tal objetivo foi alcançado através de uma pesquisa bibliográfica qualitativa em diversas publicações de autores e órgãos, nacionais e internacionais, que discorrem sobre o tema. Buscou-se assimilar a atividade de auditoria no contexto de empresas referências (Deloitte, Ernst & Young – EY, KPMG e PricewaterhouseCooper – PwC), bem como em órgãos internacionais da aviação, como ICAO (Organização Internacional da Aviação Civil), FAA (Federal Aviation Administration) e IATA (Associação Internacional de Transporte Aéreo). Como resultado observou-se que a ANAC (Agência Nacional de Aviação Civil), apesar de consciente de suas dificuldades e oportunidades de melhorias, trabalha bem próxima às práticas recomendadas pelas grandes entidades privadas e da aviação, ainda que navegando em um país com peculiaridades e restrições financeiras, humanas, operacionais e de infraestrutura.

Palavras-chave: Procedimentos de Auditoria. Auditor. Aviação.

1 INTRODUÇÃO

A cobrança de toda sociedade por uma gestão pública eficiente é cada dia mais constante e necessária no contexto que estamos inseridos. Para piorar lidamos com os mais diversos tipos de violência em nosso dia-a-dia, mazela esta que exige, obviamente, otimização de alocação de despesas públicas para preservação da ordem e da segurança do Estado. Um país continental como o Brasil e, ainda por cima, passando por períodos de crises financeiras, políticas e sociais, a máquina pública tem papel fundamental à contenção de gastos, à melhoria contínua de gestão e a um controle exemplarmente eficaz.

A Lei nº 11.182, de 27 de setembro de 2005, que cria a Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC), estabelece em seu artigo 2º que compete à União, por intermédio da ANAC, regular e fiscalizar as atividades de aviação civil e de infraestrutura aeronáutica e

---

[I] Artigo apresentado como requisito parcial para a conclusão do curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Gestão Pública da Universidade do Sul de Santa Catarina – UNISUL. 2019.

[II] Acadêmico do curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Gestão Pública da Universidade do Sul de Santa Catarina – Unisul. E-mail: viniciuspalhares@yahoo.com.br.

[III] Mestre em Administração – Universidade do Estado de Santa Catarina. Professor Titular na Universidade do Sul de Santa Catarina – UNISUL.

aeroportuária. Assim, além de responsável por uma apropriada gestão de seus processos, atos e procedimentos, é função da Administração Pública promover o cumprimento dos deveres e regras dos setores regulados por lei por ela, através de técnicas e procedimentos, como um "*Controle Externo*" exercido pelo Ente Público. Nesse sentido, uma dessas técnicas essenciais destaca-se a Auditoria, que conforme a IFAC *(International Federation of Accountants*), "é uma verificação ou um exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade" (TC, 1999, p. 30).

Ainda, à Auditoria, como objeto de discussão, Cunha e Beuren (2006, p. 02), mencionam que a atividade exercida pelo auditor:

> [...]é associada às percepções de credibilidade, lisura, responsabilidade e confiabilidade, perante a sociedade, refletida no seu parecer de auditoria. Para fundamentar sua opinião, o auditor deve aplicar procedimentos de auditoria, que são o conjunto de técnicas que possibilitam reunir evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar e suportar seu parecer.

Diante destas premissas surgiu a pergunta: E no setor de Infraestrutura Aeroportuária Brasileira, como estão sendo feitas as auditorias? Como é vista a relevância do auditor, suas responsabilidades, práticas e técnicas de trabalho? Com enfoque na relevância e na aplicabilidade da auditoria "externa" praticada pela Anac em seus entes regulados, no setor de Infraestrutura Aeroportuária, na Segurança da Aviação, argui-se, afinal: A Administração Pública Brasileira, aqui representada pela Anac, está alinhada às melhores normas, padrões e métodos de auditoria recomendados e praticados no setor privado e no mundo? E seus impactos à sociedade, são relevados às características peculiares do Brasil?

O objetivo geral deste estudo foi compreender se a Administração Pública Brasileira se utiliza das melhores práticas e técnicas de Auditoria no Sistema Aeroportuário Brasileiro, e analisar os impactos destas na sociedade brasileira.

Como objetivos específicos foram definidos:

- Conhecer as práticas e técnicas de auditorias mais recomendadas e utilizadas no meio corporativo privado;
- Identificar os procedimentos de fiscalizações/auditorias realizados pela Administração Pública;
- Apreciar novas ferramentas tecnológicas de auxílio à auditoria existentes;
- Levantar os impactos da atividade regulatória/fiscalizatória pública no sistema aeroportuário brasileiro;

- Compreender as dificuldades e peculiares da Administração Pública Brasileira no contexto da Aviação Civil Brasileira.

O objetivo proposto nesse trabalho foi alcançado através de uma pesquisa bibliográfica de método qualitativo apoiada na apreciação de distintas publicações (manuais, normas, livros, artigos, dissertações, revistas, regulamentos, instruções) de autores e órgãos, nacionais e internacionais, que discorrem sobre o tema. Em virtude desta pesquisa partir da leitura e do tratamento de opiniões e conceitos, esta investigação, teórica, se identificou como sendo do tipo exploratória básica (pura) e descritiva.

Objetivou-se assimilar a atividade de auditoria como instrumento de estudo na atualidade no contexto das empresas privadas referências em auditoria, tais como Deloitte; Ernst & Young (EY); KPMG; e PricewaterhouseCooper (PwC), afim de absorvermos eventuais técnicas adaptáveis à Auditoria de *Compliance*[IV] no universo da aviação brasileira.

Além disso, e tão ou mais importante, teve a busca a procedimentos, manuais e normas referências de órgãos internacionais fundamentais no campo da aviação, como a OACI (Organização da Aviação Civil Internacional, também conhecida por sua sigla em inglês, ICAO, uma agência especializada das Nações Unidas criada em 1947 com 191 países-membros), a FAA (Federal Aviation Administration, a entidade governamental dos Estados Unidos, responsável pelos regulamentos e todos os aspectos da aviação civil nos Estados Unidos) e a IATA (Associação Internacional de Transporte Aéreo ou International Air Transport Association, uma organização internacional de linhas aéreas, fundada em 1945), afim de propormos adequação ou não à Agência Reguladora, tendo em vista a peculiaridade e realidade presente no Brasil.

Ademais, como técnica de coleta de dados, foi desempenhada a "observação", por ser um recurso útil na obtenção de informações ao empregar os sentidos no alcance de outras perspectivas da realidade.

Ressalta-se que a finalidade desta pesquisa não consistiu em refletir a política ou os posicionamentos oficiais da Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC). As opiniões expressas nesta pesquisa são de responsabilidade do autor e possuem apenas o intuito de provocar uma discussão, e, por conseguinte, promover ideias que ajudem na definição de programas, estratégias e ações de controle do Estado.

[IV] Do inglês *to comply*, significa agir de acordo com uma regra, uma instrução, ou seja, estar em "*compliance*" é estar em conformidade com leis e regulamentos externos e internos.

A seguir, esta pesquisa norteará todo campo da atividade de auditoria, sua importância e suas características. Após isso será demonstrado o papel da OACI e do auditor na auditoria e no campo da aviação. Em seguida serão tratadas as principais ferramentas tecnológicas de auxílio a auditoria, bem como suas novas tendências. Por fim, antes da conclusão, serão apresentados peculiaridades e impactos da auditoria ANAC no Brasil.

2 AUDITORIA, SEUS IMPACTOS E PECULIARIDADES NO SISTEMA DE AVIAÇÃO CIVIL BRASILEIRO

É da administração pública a responsabilidade pela condução das atividades da organização e pelo estabelecimento de uma estrutura de governança apropriada. É no atendimento a esses requisitos fundamentais que todo esforço precisa ser empreendido, somando-se recursos e medidas disponíveis, dentre eles o trabalho dos auditores, dos gestores e o incentivo e fomento ao espírito de "*compliance*" nas empresas reguladas, de forma a envolver todos os funcionários e colaboradores a permear toda a comunidade ali inserida em prol da qualidade do serviço prestado à sociedade brasileira. Neste contexto o papel da auditoria é fundamental.

Para a definição do conceito de auditoria observamos ATTIE (2018), que a define como uma especialização voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado, à qual engloba a verificação documental, os livros e registros com características controladoras, a obtenção de evidências de informações de caráter interno ou externo que se relacionam com o controle do patrimônio e a exatidão dos registros e as demonstrações deles decorrentes. Complementa ainda que os exames de auditoria obedecem às normas de auditoria e incluem procedimentos de comprovação dos dados em estudo caracterizados por uma atitude de reflexão competente e independente.

Já LINS (2017), que baseia sua obra na mesma metodologia de aprendizado e desenvolvimento empregada pelas grandes empresas de auditoria que atuam no Brasil, menciona, de maneira geral e simplificada, que auditoria, seja de qual tipo for, interna ou externa, significa conferência, verificação, análise e avaliação e, acima de tudo, comunicação dos resultados dentro de um determinado objetivo ao qual a auditoria se propõe. Adiciona que a palavra *auditoria* tem como origem o latim *audire*, cujo significado é ouvir, e que os ingleses adotaram e ampliaram o conceito para *auditing* com um sentido mais voltado para revisão, verificação.

No campo de estudo deste artigo, no caso a aviação, e mais especificamente no setor de Segurança da Aviação Civil Contra Atos de Interferência Ilícita (AVSEC[V]) da Superintendência de Infraestrutura Aeroportuária da ANAC, esta autarquia cita que as auditorias têm como objetivo verificar o cumprimento dos regulamentos AVSEC e sua efetividade para a segurança da aviação civil.

Em consonância a esta argumentação, a entidade governamental responsável pelos regulamentos e aspectos da aviação civil nos Estados Unidos, a FAA - *Federal Aviation Administration*, assim define auditoria: *"An audit is a systematic and independent comparison of the way in which an operation is being conducted against the way in which the published operational procedures say it should be conducted."* (FAA, 2014, p. 44).

Ou seja, segundo a FAA, a auditoria é uma comparação sistemática e independente do modo pelo qual determinada operação está sendo realizada frente à maneira pela qual seus procedimentos operacionais publicados mencionam que essa operação deve ser praticada.

2.1 A ORGANIZAÇÃO DA AVIAÇÃO CIVIL INTERNACIONAL

No contexto da aviação, é primordial o papel da OACI (Organização da Aviação Civil Internacional).

2.1.1 O Brasil na Organização da Aviação Civil Internacional

A OACI é a agência especializada das Nações Unidas responsável pela promoção do desenvolvimento seguro e ordenado da aviação civil mundial, por meio do estabelecimento de normas e regulamentos necessários para a segurança, eficiência e regularidade aéreas, bem como para a proteção ambiental da aviação. Com sede em Montreal, Canadá, a OACI é a principal organização governamental de aviação civil, sendo formada por 191 Estados-contratantes e representantes da indústria e de profissionais da aviação.

Cabe à OACI a elaboração de padrões e práticas recomendadas, conhecidas como SARPs (do inglês *Standard and Recommended Practices*), os quais balizam a atuação das autoridades de aviação civil em todo o mundo, incluindo-se aqui procedimentos e técnicas de auditorias recomendadas. As SARPs tratam de aspectos técnicos e operacionais da aviação civil

[V] Do inglês *Aviation Security (AVSEC),* o termo é empregado no Brasil como Segurança Contra Atos de Interferência Ilícita.

internacional, como, por exemplo, segurança, licença de pessoal, operação de aeronaves, aeródromos, serviços de trafego aéreo, investigação de acidentes e meio ambiente.

Como Membro-fundador da OACI, o Brasil tem participado ativamente nas discussões e elaboração das normativas e recomendações técnicas emitidas pelo Organismo. Eleito sucessivamente como Membro do Grupo I do Conselho, o Brasil dispõe de uma Delegação Permanente junto ao Conselho da OACI, subordinada ao Ministério das Relações Exteriores e assessorada tecnicamente pela ANAC e pelo Comando da Aeronáutica.

A ANAC é o principal órgão técnico responsável pelo desenvolvimento das SARPs. Seus 19 membros são indicados pelos Estados na sua condição de especialistas qualificados e com experiência em ciência e práticas aeronáuticas.

2.1.2 A História da OACI

Ao final da Segunda Guerra Mundial, a comunidade internacional identificou a necessidade do desenvolvimento de normas, princípios e padrões comuns para regular o rápido crescimento de um modal de transporte que revolucionaria, nos anos subsequentes, o modo como o ser humano lidaria com as distâncias geográficas e com a velocidade dos fluxos comerciais – a aviação civil. Nesse sentido, normas precisariam ser estabelecidas para garantir a segurança e a compatibilidade das operações entre os Estados.

Representes de 52 nações reuniram-se, em dezembro de 1944, na Conferência Internacional de Aviação Civil de Chicago, para elaborar a chamada “Convenção de Chicago”. Na mesma data foi estabelecida a OACI.

Atualmente, a estrutura organizacional da OACI é formada por um Secretariado e três órgãos principais: a Assembleia, o Conselho e a Comissão de Navegação Aérea.

Composta por todos os Estados-membros, a Assembleia é o órgão soberano da OACI. Convocada ordinariamente a cada três anos, cabe à Assembleia estipular as diretrizes a serem seguidas no triênio seguinte, aprovar o orçamento e revisar os trabalhos técnicos, legais, econômicos e administrativos da Organização, bem como aprovar as emendas aos Anexos da Convenção de Chicago.

Além disso, é a Assembleia que elege os 36 Estados que comporão o Conselho no triênio seguinte. Os Estados são eleitos levando-se em consideração sua importância para o transporte aéreo internacional, sua contribuição para a estrutura de navegação aérea da aviação civil internacional e critérios de representação geográfica.

Como órgão executivo da OACI, o Conselho tem o poder de adotar as SARPs e incorporá-las aos Anexos da Convenção de Chicago, convocar a Assembleia, indicar o Secretário-Geral e administrar o orçamento da Organização. Na prática, o Conselho atua por meio de Comitês, dos quais se destacam o Comitê de Transporte aéreo – responsável pelo desenvolvimento economicamente viável da aviação civil internacional –, o Comitê de Finanças, o Comitê sobre Interferência Ilícita e o Comitê de Cooperação Técnica.

2.2 AUDITORIA

2.2.1 A "Auditoria de Compliance"

Observar a escala e o ritmo da mudança no cenário regulatório e legislativo pode revelar o tamanho do desafio que muitas organizações enfrentam. É o que diz a "PwC" - PricewaterhouseCoopers Brasil Ltda, uma das empresas mais significativas do ramo de auditoria no Brasil e no mundo. Nesse contexto, as empresas estão buscando cada vez mais apoio externo para identificar riscos éticos e regulatórios e desenhar as funções e os programas de *compliance* (cumprimento ou conformidade às normas e regras regulatórias aplicáveis às empresas) que precisam ter para mitigá-los. Segundo ainda a mesma, empresas que têm mecanismos de *compliance* estão fazendo avaliações de integridade, além de implementar seus programas, para ter segurança de que eles serão eficazes, e que mantêm a empresa em conformidade aos normativos dos órgãos reguladores.

No mundo corporativo as atividades desenvolvidas pelo *compliance* e pela auditoria interna são complementares. A auditoria interna efetua suas tarefas aleatoriamente e periodicamente, através de amostragens, com objetivo de verificar o cumprimento das normas e processos instituídos. Já o *compliance* executa suas funções continuamente, sendo responsável por acompanhar e garantir que as diversas áreas da organização estejam em conformidade com a toda regulação aplicável ao negócio.

Conforme SOUZA (2013) retrata, o *compliance* dedica, igualmente, grande parte dos seus esforços com atividades de elaboração, comunicação e publicação de normativos e procedimentos internos, além de treinamento, com vistas à criação de uma cultura de compliance.

SOUZA (2013) conclui que por meio da auditoria do *compliance*, é possível avaliar se a função foi estruturada de acordo com o porte da organização, se há independência para que a área desenvolva um trabalho preventivo de identificação de possíveis não conformidades, e,

principalmente, avaliar se as demais áreas da organização estão assumindo as suas responsabilidades em relação ao *compliance*.

Na aviação, por intermédio de privatizações de serviços de infraestrutura, inclusive o de transporte, o governo Brasileiro tem assentado à iniciativa privada a realização de serviços básicos à sociedade, possibilitando que as companhias explorem os nichos de mercado outrora exclusivos às estatais. Em contrapartida, o governo retém o dever de garantir que os interesses da população continuem sendo atendidos, não importando se o serviço é prestado por entes públicos ou privados, por meio da instituição de medidas de regulação e de controle.

No tocante aeroportuário, a concessão de aeroportos tem como objetivo atrair investimentos para ampliar, aperfeiçoar a infraestrutura aeroportuária brasileira e, consequentemente, promover melhorias no atendimento aos usuários do transporte aéreo no Brasil. Os níveis de qualidade dos serviços determinados para esses aeroportos, baseados em padrões internacionais, estão previstos nos contratos de concessão, que são geridos e fiscalizados pela ANAC. Como curiosidade, desde 2011, já foram concedidos 10 aeroportos e outros 12 encontram-se em processo de concessão.

Nesse contexto e considerando que é competência da Anac, conforme sua lei de criação (Lei nº 11.182, de 27 de setembro de 2005), regular e fiscalizar as atividades de aviação civil e de infraestrutura aeronáutica e aeroportuária, é função desta Agência Reguladora promover o cumprimento dos deveres, normativos e regulamentos dos setores regulados por lei por ela. Através de pesquisas e conhecimento de área pudemos conhecer, que são através de auditorias (de *compliance*), inspeções e outros procedimentos internamente estabelecidos, que a Anac exerce a atribuição de fiscalizar.

A Auditoria de *Compliance* é uma das ferramentas de controle e fiscalização empregada pela Agência Reguladora para verificação, do regulado, ao cumprimento de normas e regulamentos elaboradas e/ou regulados por esta (como Resoluções ANAC, Portarias e Regulamentos Brasileiro de Aviação Civil – RBAC), ou por outro órgão pertinente (por exemplo, Decretos e Leis da Presidência da República), ao apurar se as empresas reguladas estão em sintonia com as regras e se encontram dentro dos padrões exigidos a seu segmento.

A auditoria de *compliance* empregada pela Agência Reguladora consiste em verificar no próprio local (*in loco*) se todas as organizações inseridas no escopo da inspeção, estão cumprindo, ou em outras palavras, estão em conformidade, com todo o arcabouço normativo legal aplicável a estas. Uma vez que o campo desta pesquisa é o setor de infraestrutura aeroportuária, foi definido que todas as considerações aqui levantadas referentes a verificação em campo, se remetem a auditorias e/ou inspeções realizadas em **aeródromos públicos**, não

considerando os aeródromos privados neste estudo. Há também, nesta pesquisa, uma referência a Centros de Instrução.

2.2.2 Relevância da Auditoria

Desde sua origem a auditoria está em constante mudança, concomitantemente às normas e regras exigidas aos mais diversos campos de atuação de uma empresa, sejam estes de transporte, econômico, social, trabalhista, ambiental, entre outros. Daí vem a principal importância da auditoria, a possibilidade de detectar falhas nos mais diversos procedimentos adotados pela organização quanto ao atendimento à complexa legislação.

Executada corretamente, uma auditoria aeroportuária pode revelar em seus relatórios a existência de falhas de controles e procedimentos que deverão ser corrigidos, permitindo aos gestores ações que objetivem a defesa do patrimônio aeroportuário propriamente dito, bem como a manutenção da segurança da aviação civil de toda comunidade aeroportuária e de outros terceiros porventura envolvidos.

2.2.3 Etapas da Auditoria

Em todo o processo de auditoria, as grandes empresas referências em auditoria, as "*Big Four*", nomenclatura utilizada para se referir às quatro maiores empresas especializadas em auditoria e consultoria do mundo: Deloitte; Ernst & Young (EY); KPMG; e PricewaterhouseCooper (PwC) seguem regras nacionais e internacionais de auditoria propostas e indicadas por órgãos referências, como a Federação Internacional de Contadores (IFAC) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

No mundo corporativo ATTIE (2018), que se utiliza das mesmas metodologias empregadas nessas grandes empresas de auditoria, relata que todos os trabalhos executados, testes efetuados, provas e evidências são, a seu turno, registrados em papéis de trabalho que serão os elementos de prova da execução do trabalho do auditor e a base para a emissão de seu parecer de acordo com normas de auditoria. E, para que isso se cumpra, enumera uma série de etapas a serem vencidas pela auditoria assim resumidas:

i) Etapa inicial de auditoria
   - Solicitação dos serviços de auditoria;
   - Dimensionamento dos trabalhos de auditoria;
   - Carta-proposta dos serviços de auditoria.

ii) Etapa da execução da auditoria

- Planejamento do trabalho;
- Estudo e avaliação dos sistemas de controles internos;
- Testes de procedimentos de controles internos;
- Seleção e programa de trabalho da auditoria;
- Aplicação dos procedimentos de auditoria;
- Evidenciação dos exames efetuados.

iii) Etapa de conclusão da auditoria

- Avaliação das evidências obtidas;
- Emissão do parecer de auditoria;
- Elaboração dos relatórios de auditoria.

Já a OACI, seguindo suas atribuições, elabora e divulga aos Estados Membros o Doc9807, intitulado *Security Audit Reference Manual*. De caráter reservado, o Manual de Referência objetiva fornecer processos e métodos padrões para a realização de auditorias dos sistemas de segurança da aviação dos Estados Contratantes. O impresso auxilia os Estados Contratantes e suas respectivas equipes de auditoria, explicando procedimentos padrões de auditoria e as atividades de pré e pós-auditoria.

Para o FAA, órgão americano cujo Estado é signatário da OACI, as auditorias devem incluir pelo menos os seguintes procedimentos e processos de qualidade:

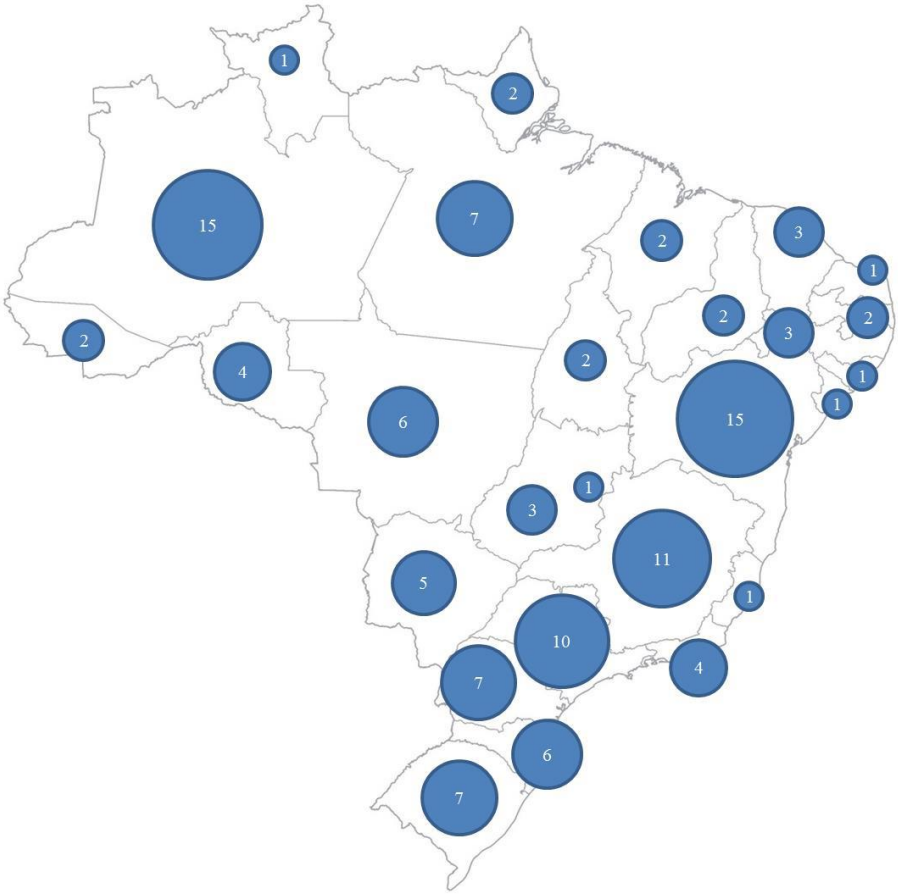
i) Escopo da auditoria;
ii) Planejamento e preparação;
iii) Coleta e registo de provas; e
iv) Análise das evidências

Confrontando as metodologias aplicadas pelo FAA, que por sua utiliza-se dos manuais e orientações elaboradas pela OACI, e pelas principais empresas de auditoria no setor privado, verifica-se grande consonância entre essas, vistos os principais passos presentes em ambas: *A definição do Escopo da Auditoria; o planejamento da auditoria; a execução da auditoria; e a conclusão da auditoria*. Ademais, apurou-se que a Anac, órgão público nacional responsável pela elaboração de normativos atentos à aviação civil brasileira, e cujo Estado (Brasil) também é signatário da OACI, emprega as diretrizes e orientações da OACI na execução de suas auditorias.

A seguir é tratada cada uma dessas etapas de auditoria e contextualizada, sempre que possível, à realidade praticada e vivida na administração pública brasileira, respaldando-se pelo setor de segurança da aviação civil contra atos de interferência ilícita da Anac. É importante salientar que este estudo não entra nas razões ou motivações da realização de uma auditoria nas empresas ou, no caso em tela, nas organizações reguladas pela Anac.

Entretanto, apesar deste passo, anterior às etapas supracitadas, ser motivado por regras e considerações que não serão objeto de estudo desta pesquisa, é oportuno inserir a situação do quadro de ação da agência no campo desta pesquisa. Segundo dados de 2019 da Anac, hoje encontram-se registrados nessa Agência 576 aeródromos públicos, alvos principais de auditorias da Agência. Além disso, o último anuário estatístico da Anac divulgado em seu site, relativo ao ano de 2017, e a Figura 1 abaixo, mostram que naquele ano, um total de 124 aeroportos recebeu voos regulares e não regulares no Brasil. Bahia e Amazonas apresentaram o maior número de aeródromos utilizados, com 15 cada, seguidos de Minas Gerais, com 11.

Figura 1 - Quantidade de Aeroportos utilizados para voos domésticos regulares e não regulares por unidade federativa.



Fonte: Anuário ANAC 2017.

Há 03 atividades de campo fiscalizatórias AVSEC principais executadas pela Anac: auditoria, inspeção e testes. Auditorias são fiscalizações mais completas, envolvendo todas as áreas e procedimentos do aeroporto. As inspeções são as fiscalizações mais específicas e podem contemplar apenas alguns itens pré-determinados pelo escopo da auditoria. Já os testes AVSEC são simulados, através da utilização de simulacros, que testam a confiabilidade dos sistemas operacionais e de detecção de itens proibidos ou de ações não permitidas por regulamentos.

Quando comparado o volume de auditorias, inspeções e testes programados nos anos de 2017 e 2018, nota-se aumento da atuação desta Agência. Tal alegação pode ser confirmada no momento que as programações de ações fiscais para os referidos anos são observadas através do Plano Anual de Controle de Qualidade AVSEC – PACQ, plano que tem por finalidade publicar a relação das ações fiscais AVSEC programadas pela Anac para os operadores de aeródromo, operadores aéreos e centros de instrução AVSEC, de 2017 e de 2018.

Tabela 1 - Dados de ações fiscalizatórias AVSEC programadas em 2017 e 2018.

Ano	Auditoria em Operador de Aeródromo	Auditoria em Operador Aéreo	Auditoria em Centro de Instrução	Inspeção em Operador de Aeródromo e Operador Aéreo (Bases)	Inspeção em Centro de Instrução	Teste
2017	13	21	5	*[VI]	*	*
2018	44	17	5	19	Com certificado 5% Sem certificado 2%	45

Fonte: Elaboração do autor, 2019.

Ressalta-se aqui que tais dados se referem a um planejamento, uma previsão, a Anac pode, a qualquer momento, alterá-los, assim como realizar atividades fiscalizatórias AVSEC em operadores de aeródromo, operadores aéreos e centros de instrução AVSEC, contemplados ou não no PACQ/AVSEC, a fim de avaliar os procedimentos e medidas de segurança implementados.

2.2.3.1 Escopo de Auditoria

O dimensionamento da auditoria é a primeira etapa do processo de auditoria, segundo ATTIE (2018), este consiste na identificação do volume de trabalho de auditoria a ser realizado em razão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados. O dimensionamento é

[VI] Dados marcados com (*) não foram publicados pela ANAC.

normalmente realizado com base nos dados e informações fornecidos pela empresa, ou seja, de acordo com o escopo de auditoria.

O setor de planejamento de auditorias e inspeções AVSEC da Anac, neste primeiro estágio, identifica o volume de trabalho de auditoria a ser executado em função dos trabalhos que deverão ser realizados nos aeródromos pré-selecionados, conforme escopo e características que a área motivadora determinou aquela auditoria ou inspeção. O escopo é definido por motivações próprias à área que demanda a auditoria ou inspeção, podendo ser por uma periodicidade exigida, por denúncia, ou por uma análise de riscos por exemplo. Por outro lado, o dimensionamento da auditoria, ciente do escopo da auditoria, é realizado em função: da classe/porte do aeródromo; abrangência de atuação da auditoria (administração aeroportuária, empresas aéreas, empresas auxiliares); quantidade de cada tipo de empresas auditáveis presentes no escopo; quantidade e disponibilidade de inspetores habilitados a compor a equipe de auditoria; capacidade, experiência e habilidade do inspetor frente os riscos esperados; e a logística envolvida considerando-se o menor dispêndio de custos possíveis.

2.2.3.2 Planejamento da Auditoria

O planejamento da auditoria é parte fundamental e norteadora de todo o trabalho a ser praticado pelos inspetores. Este, segundo LINS (2017), é um processo de avaliação que se inicia após a contratação dos serviços (*ou escopo de auditoria, na Anac*) e vai geralmente até pouco antes do início dos trabalhos de campo. É a etapa a qual o auditor estipula toda a estratégia do trabalho fiscalizatório a exercer na organização inspecionada, de modo a desenvolver um roteiro de auditoria visando a eficiência e eficácia do trabalho.

Nesta fase todas informações relevantes à compreensão da entidade auditada devem ser abordadas, bem como suas peculiaridades e complexidades, condutas operacionais e legislações aplicáveis. Para tanto, acrescenta LINS (2017) devem ser obtidos e examinados os relatórios de auditorias anteriores, bem como quaisquer outras fontes, de forma a determinar a natureza e a complexidade do trabalho a ser executado.

A finalidade capital do planejamento é determinar a extensão e especificidades dos procedimentos a serem efetuados no campo e evitar falhas iminentes. Equívocos ou lapsos cometidos no planejamento podem comprometer todo o trabalho da auditoria e acarretar desagradáveis consequências à equipe e aos resultados da auditoria.

Quando analisado o planejamento da auditoria na esfera da inspeção de segurança da aviação civil, é constatada grande similaridade ao que proclamam e praticam as maiores

empresas de auditoria. A Ernst Young, por exemplo, uma das empresas privadas referências em auditoria, visa identificar, em sua metodologia de auditoria, o modo como o negócio de seus clientes funciona para fins de apresentação de relatórios financeiros, além de fornecer uma estrutura conceitual flexível com uma abordagem sistemática para o planejamento de uma auditoria eficaz e eficiente. Na Anac, com conhecimento do escopo da auditoria, busca no planejamento, entender o(s) ente(s) que será(ão) inspecionado(s) na auditoria. Todas informações inerentes à atividade fiscalizatória e relevantes à compreensão da organização auditada são levantadas, assim como eventuais peculiaridades, restrições operacionais e normativos aplicáveis. Dentre essas informações abordadas nesta fase do planejamento na Anac, destaca-se: relatórios de fiscalização aeroportuárias anteriores, mapas, plantas e imagens do sitio aeroportuário, planos e/ou programas relacionados às administrações presentes no escopo de atuação, checklists pré-elaborados condizentes ao escopo da auditoria, eventuais restrições operacionais relativas a horários ou procedimentos operacionais específicos do aeródromo, documentos e potenciais acertos de comunicações preliminares realizados com os regulados, e informações provenientes de interação com outras áreas ou setores da Agência e com os auditores integrantes da equipe de auditoria.

A experiência em auditorias na Anac molda a explanação de que o planejamento da auditoria contempla a definição da estratégia da auditoria e o desenvolvimento do plano de auditoria. Outrossim um correto planejamento é favorável para ajudar o inspetor a dedicar atenção adequada às áreas importantes da auditoria, a identificar e resolver a tempo problemas potenciais e a organizar apropriadamente o roteiro de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente.

2.2.3.3 Execução da Auditoria

A execução da auditoria, em sua essência, tem como objetivo principal examinar as documentações, os registros, os sistemas e os procedimentos operacionais executados pelas empresas e, de forma independente e imparcial, opinar sobre a sua adequação em relação às práticas e legislação a que se submetem. Não obstante, para que se atinja o nível de segurança e confiança suficiente para a emissão de um parecer, é exigido do auditor a aplicação de métodos técnicos de auditoria que possibilitam a ele conhecimento profundo e detalhado dos aspectos relevantes da organização, os riscos operacionais e, principalmente, o nível de segurança existente no sistema auditado, os chamados procedimentos de auditoria.

Procedimentos de auditoria é interpretado por Attie (2018, p.259) como “as investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis ou sobre o trabalho realizado. (...) são as ferramentas técnicas, das quais o auditor se utiliza para a realização de seu trabalho, consistindo na reunião das informações possíveis e necessárias e avaliação das informações obtidas, para a formação de sua opinião imparcial. ” Os procedimentos de auditoria são compostos por:

a) Testes de Observância: conhecidos igualmente como testes de aderência, eles objetivam aferir os processos da organização. Têm como objetivo a verificação e avaliação dos controles e procedimentos internos, se estes estão de acordo com os processos requeridos pela administração e legislação vigente aplicável e se são suficientemente seguros e confiáveis. Dentre os principais:

    i) Exame e Contagem física: É a verificação *in loco* e propicia ao auditor opinião quanto à existência física do item examinado. Contém: identificação, existência física, autenticidade, quantidade e qualidade;
    ii) Teste de Segregação de Funções: Tem o objetivo de identificar o nível de concentração da responsabilidade funcional de uma operação, como está o acumulo de funções dos colaboradores da empresa;
    iii) Inquérito: É, provavelmente, o método de coleta de informações de que o auditor mais se utiliza e consiste na formulação de perguntas e obtenção de respostas dos funcionários da empresa e porventura de pessoas externas à organização. Os questionamentos, que podem ser feitos através tanto de documentações formais quanto de conversas informais, são efetuados no intuito de conhecer profundamente os sistemas de controles adotados e os procedimentos de execução das tarefas, razão pela qual indica-se interrogações sobre um mesmo assunto a diferentes pessoas durante a auditoria.
    iv) Observação: Técnica vital à auditoria por ter alto nível de detecção de falhas, não-conformidades e irregularidades. Vinculada notadamente à astúcia, discernimento, conhecimento e experiência do auditor.

b) Testes Substantivos: enfatizam averiguar se o reconhecimento e a mensuração dos processos são atendidos conforme normativo. Os testes substantivos são destinados a fornecer evidências quanto aos valores, dados ou registros apontados nas

documentações, a fim de constatar ou não a incidência de falhas. Dentre os principais:

v) Exame dos Documentos Originais: É a averiguação de documentos que comprovem procedimentos de controle. Neste teste deve ser analisada a autenticidade, a normalidade, a aprovação e o registro;

vi) Investigação Minuciosa: É o exame meticuloso do objeto auditado, podendo este ser: um documento, um sistema, um procedimento, um estudo ou uma informação obtida, etc. Considerando que esta técnica objetiva atestar a fidedignidade da matéria auditada, tal prática é colocada em atividade durante todo processo de execução da auditoria pelo auditor, tendo este de servir-se de todas suas competências e entendimentos para detectar irregularidades.

A quantidade e a complexidade das operações executadas nas instituições culminam na aplicação dos procedimentos de auditoria através de provas exclusivas e amostras. Compete ao inspetor, com base em suas aptidões, experiências e arbítrios, e após estudo meticuloso que cada auditoria requer, determinar o montante e dimensão de processos e procedimentos operacionais a serem examinados, bem como o tempo previsto a ser dispendido em cada procedimento. Não há uma medida certa, exata para esta definição da amostra, de quantos procedimentos de auditoria serão realizados e em quanto tempo. Há situações em que o emprego de um único procedimento de auditoria é eficaz, e em contrapartida, há casos em que é crucial a junção de todos os procedimentos admissíveis. Faz-se necessário analisar toda natureza operacional envolvida, os riscos intrínsecos, a eficiência dos controles, os procedimentos existentes, bem como o material humano disponível na auditoria para o auditor, com bom senso e discernimento, exercer sua decisão de forma a obter dados convincentemente válidos a todo escopo proposto.

Embora o equilíbrio a ser alvejado na conciliação entre os procedimentos de auditoria dependa de diversas razões, fatores e contextos, CORDEIRO (2017), autor com vasta experiência em atividades de auditoria em grupos empresariais nacionais e internacionais, aponta que algumas generalizações pertinentes podem ser aplicadas pelos auditores na definição dos testes de observância, substantivos e do tamanho da amostra a serem adotados:

- Se os controles internos são fortes, a combinação dos procedimentos normalmente deve favorecer a testes de observância;

- Se os controles internos são fracos, a combinação dos procedimentos deve normalmente favorecer a testes substantivos mais extensos, tanto os analíticos como os de detalhes;
- O tamanho da amostragem de todos os testes, normalmente, deve ser maior quando os controles internos são fracos.

A prática da estatística em auditorias de entidades da esfera corporativa para definição da amostra tem sido, em certos cenários, benéfica, através inclusive do emprego de *softwares* que visam este fim. Entretanto, o uso desta ferramenta de auxílio, apesar de fornecer elementos importantes à decisão do auditor que poderiam não ser obtidos de outra forma, não restringe a apreciação e convicção do auditor.

Uma vez que os procedimentos de auditoria têm por finalidade atingir objetivos previamente determinados, um programa de auditoria deve ser considerado para evitar trabalhos desnecessários ou enfoques incorretos. A utilização adequada dos procedimentos de auditoria e sua aderência aos objetivos propostos desenvolverão o programa de auditoria, plano de ação direcionado para guiar e gerir o auditor na execução dos procedimentos de auditoria. Todavia, o auditor deve ter em mente não se guiar cegamente pelo programa e não deixar de observar fatos importantes não previstos no programa original, e caso necessário, modificar o programa original para atender tópicos não elencados inicialmente.

O auditor precisa ser autocontrolado, e não executar considerações precipitadas por ausência substancial de evidências ou por opiniões mediadas por outras pessoas. Necessita avaliar cada item quanto à fidedignidade, legitimidade, importância e objetividade, sem medir esforços para obter provas, ao menos que a julgue irrelevante.

Antes de entrar na esfera dos procedimentos de auditoria praticados na aviação, vale destacar um costume praticado já nesta, a realização, *in loco*, de uma reunião inicial da equipe de auditores com os entes regulados condizente àquela auditoria, o chamado "*briefing*". Neste, os auditores verbalizam o planejamento das ações a serem executadas na auditoria. A ideia é dar informações concisas e instruções objetivas sobre a auditoria a ser executada, o "*briefing"* cria um clima harmonioso, identifica e estabelece as autoridades e encoraja a participação de todos.

Pois bem, quanto às grandes organizações e entidades que ditam o normativo do mundo da aviação internacional com suas metodologias e boas práticas recomendadas, a concepção da forma como executar uma auditoria é bastante similar ao praticado pelas grandes empresas de auditoria do Brasil e do mundo, seus entendimentos caminham paralelo, em sintonia.

A FAA, por exemplo, aponta que as principais técnicas que podem contribuir para uma auditoria efetiva são:

- Entrevistas e argumentações com as pessoas;
- Revisão de documentos publicados;
- Análise de uma apropriada amostra de registros;
- A Observação das atividades que compõem a operação; e
- A Guarda/Preservação dos documentos e registros de observações da auditoria.

A IATA, a Associação Internacional de Transporte Aéreo (*International Air Transport Association*), órgão formado pelas empresas aéreas e prestadoras de serviços da aviação, e que estabelece regras e padrões a seus afiliados, com o objetivo de garantir os melhores padrões de serviços, orienta seus associados a seguirem os seguintes métodos para atingir uma auditoria satisfatória:

i) Evidência Segura: a conformidade ou não-conformidade nunca deve ser baseada em dados subjetivos ou opiniões, deve ser algo preciso e claro;

ii) Amostragem da Auditoria: A diversidade e qualidade das amostras selecionadas devem ser, suficientemente, representativas de toda a gama de registros, dados ou informações do objeto auditado;

iii) Revisão de Documentos: Normalmente é o primeiro passo no processo de coleta de evidências. É uma revisão de manuais e documentos para definir se, e como, as determinações legislativas são exercidas e controladas pelo operador. Esta revisão, se devidamente documentadas, deve também prover o auditor com informações descritivas que indicam como o operador exerce a gestão e o controle de suas operações (sistemas, programas, normas, políticas, processos e procedimentos). Revisar a documentação é uma atividade de auditoria que pode ser realizada com antecedência, auxilia a eficiência da auditoria. Numa situação ideal, o auditado poderá fornecer tais documentos na fase de planejamento da auditoria, antes da fase de execução da auditoria no local. Isso permite que o auditor realize uma revisão prévia dos documentos, eliminando a necessidade de analisar a documentação somente no local da auditoria.

iv) Entrevistas Pessoais: As entrevistas ajudam a determinar o nível de consciência e compreensão dos sistemas, programas, processos, procedimentos ou planos por parte do pessoal. Devem cobrir todos os níveis da organização. Para garantir

entrevistas de auditoria eficazes, a preparação é importante, o auditor deve estudar o questionário antecipadamente e condicionar-se a outras perguntas que se façam necessárias e que porventura possam surgir.

v) Exame de Registros: Para avaliar a implementação de requisitos, o auditor deve examinar os registros que demonstram que os procedimentos exigidos em regras estão estabelecidos, integrados e ativados no complexo auditado, e em acordo, com o sistemas, programas, processos, procedimentos e planos em uso pelo operador. O fato de as especificações estarem adequadamente documentadas nem sempre significa que elas estão implementadas. O exame dos registros fornece uma fonte adicional de informações para contribuir o auditor na avaliação da implementação dos sistemas, programas, processos, procedimentos e planos.

vi) Observação das Operações: Observar e avaliar as instalações e operações reais durante uma auditoria é necessário para a corroboração de provas e determinação de conformidade ou não-conformidade. Ao observar as operações da linha de frente, todo esforço deve ser feito para observar atividades rotineiras do regulado.

vii) Outras fontes de Evidências: Quaisquer fontes de evidências podem se apresentar durante uma Auditoria e estas podem ser aceitas para uso na determinação da conformidade ou não-conformidade, desde que as mesmas possam ser verificadas como factuais. Estas incluem, mas não estão limitadas ao seguinte: registros que refletem a conclusão dos requisitos operacionais (treinamento, verificação, inspeções, auditorias, manutenção, alterações de componentes); registros que forneçam a história ou a produção de atividades (agendas de reuniões, atas, relatórios de auditoria e planos de ação); e relatórios e resumos estatísticos de desempenho operacional (acidentes, incidentes, irregularidades ou outros eventos).

A ICAO, resumidamente, instrui as seguintes técnicas e recursos que devem ser usados durante uma auditoria:

- Entrevistas dirigidas aos responsáveis pelo gerenciamento, em todas suas esferas;
- Observação das Operações e das Atividades de Manutenção;
- Ênfase aos temas específicos do escopo que nortearam a auditoria/inspeção;

- Revisão de documentos e exame de registros;
- Atenção a eventuais demandas locais à auditoria que possam surgir.

No momento em que analisamos o exercício da auditoria no âmbito da aviação civil brasileira, no domínio AVSEC, boas considerações podem ser elencadas como forma de encadearmos os mecanismos perpetrados tanto pelos órgãos de auditoria contábil clássica, quanto pelos entes de aviação civil. Dentre os exemplos de procedimentos de auditoria executados na auditoria AVSEC Anac, **não limitados a esses**, temos:

viii) Exame e Contagem física: Na contagem dos itens mínimos operacionais exigidos no controle de acesso de pessoas à área restrita de segurança do aeroporto; na quantidade requerida de módulos de inspeção de segurança.

ix) Segregação de Funções: Na verificação do acúmulo de cargos em colaboradores com funções AVSEC.

x) Entrevistas: A existência de um “checklist” com perguntas-chave das diversas áreas AVSEC no qual os auditores se guiam. O questionário é também composto de outras informações importantes ao entendimento da matéria auditada.

xi) Observação: Presente durante toda a auditoria, visto que muitos procedimentos são mandatórios ao regulado pelo normativo regulatório. Exemplo: observação dos procedimentos de inspeção de passageiros e observação dos procedimentos de controle de acesso de veículos ao aeroporto.

xii) Revisão de documentos: Durante a análise do Programa de Segurança Aeroportuário (PSA); do Sistema de Credenciamento Aeroportuário; e de algumas plantas (mapas) do sítio aeroportuário.

xiii) Exame de Registros: Presente na confirmação da implementação do procedimento de cancelamento de credenciais pelo setor de credenciamento aeroportuário do aeroporto; na confirmação da aferição e calibração dos equipamentos de segurança existentes no aeroporto; e na implementação do procedimento de varredura do terminal de passageiros.

xiv) Outras fontes de evidências: Nos registros que refletem a capacitação dos vigilantes aeroportuários; na comprovação de reuniões da Comissão de Segurança Aeroportuária - CSA (atas de reunião); e na evidenciação de relatórios estatísticos do histórico de acidentes ou incidentes AVSEC.

Diante de todo cenário exposto, do conhecimento que a Anac direciona e guia suas atividades em função de recomendações e padrões emanados de grandes órgãos da aviação civil internacional (incluindo os supracitados), e da experiência e conhecimento da metodologia de auditoria praticada e explanada acima pela agência, é seguro afirmar que esta entidade da administração pública desempenha suas auditorias segundo as melhores condutas sugeridas e conforme os procedimentos de auditorias mais empregados no setor privado pelas supremas empresas especializadas em auditoria.

Entretanto, é evidente que isso não exime a agência a buscar melhorias constantes em seus processos, como por exemplo: avanços na interação com o regulado no prévio encaminhamento de algumas documentações como plantas e programas que serão alvos de instigação e análise durante a auditoria; no aprimoramento de seus questionários; na preservação e salvaguarda dos documentos e registros de observações da auditoria; e no compartilhamento interno de informações, inclusive com outros setores da Anac, que sejam relevantes à auditoria.

A formação da opinião do auditor é o último estágio a ser desempenhado na etapa de execução da auditoria, na qual o auditor precisa analisar a razoabilidade dos dados concludentes coletados, suas origens, métodos e níveis de suficiência para avaliar a credibilidade ou não dos elementos levantados, se esses ainda necessitam de mais esclarecimentos ou não. É uma verificação analítica que acarreta em entendimentos sobre cada um dos tópicos tratados e um diagnóstico composto do sistema como um todo. Seus resultados são registrados nos papéis de trabalho, também conhecidos na sua forma abreviada em inglês de WP (*work papers*). WP é o documento produzido pelo trabalho do auditor onde se materializam as evidenciações oriundas da aplicação dos procedimentos de auditoria durante a execução da mesma. As informações contidas nos WP's serão a base para a emissão do relatório, objetivo final do trabalho do auditor.

Cabe destacar como prática usualmente empregada na aviação civil nacional e internacional a realização de uma reunião ao final da etapa de execução de auditoria. Nesta reunião, realizada ainda *in loco*, também conhecida como "*debriefing*", é fornecido aos gestores da(s) organização(ões) auditada(s), um detalhamento das principais conclusões, não-conformidades e recomendações prévias levantadas pelos auditores durante os dias de auditoria antes da emissão do relatório de auditoria.

2.2.3.4 Finalização da Auditoria

O objetivo final de toda auditoria é expressar uma visão, uma opinião sobre as matérias analisadas, sustentada em bases sólidas, elementos comprovados, evidências reais e informações seguras e incontestáveis. Através dos dados obtidos e registrados em seus papéis de trabalho, o auditor, com seu juízo, realiza a apreciação das provas e das notas, e parte para a emissão do parecer de auditoria. Esse ponto de vista do auditor e a finalização da auditoria se materializam através do relatório de auditoria.

Segundo ATTIE (2018) a redação do parecer de auditoria contábil obedece a um padrão instituído pelas normas de auditoria, e normalmente contém: Título, destinatário, opinião do auditor, base para opinião, responsabilidade pelas demonstrações contábeis e responsabilidade do auditor pela auditoria de tais demonstrações. Quanto às propriedades textuais que um Relatório de Auditoria deve conter para alcançar a eficácia do trabalho de auditoria, o Manual de Auditorias da UFMG elenca:

- Tempestividade: Deve-se cumprir o prazo previsto para elaboração do relatório, sem comprometer a qualidade;
- Clareza: Quando a estruturação e a terminologia empregada permitem que as irregularidades apontadas possam ser entendidas por quaisquer pessoas;
- Concisão: Quando usa linguagem clara e precisa, atendo-se ao essencial, de forma que seja fácil o seu entendimento por todos;
- Completude: Quando inclui todos os fatos relevantes e pertinentes, sem omissão, proporcionando uma visão objetiva da irregularidade apontada;
- Objetividade: Quando a não-conformidade apontada expressa conteúdo claro e direto, fazendo com que o responsável pela adoção da medida saneadora entenda facilmente o que se pretende que seja corrigido;
- Coerência: Quando toda estruturação é compatível. A não-conformidade está vinculada à consequência, que por sua vez é compatível com a causa apontada, que por seu turno guarda relação com o fato descrito;
- Imparcialidade: Quando a irregularidade apresentada restringe, exclusivamente, ao problema efetivamente levantado e existente, não expressando o mais leve sentido tendencioso;

- Convicção: Quando, ao apontar uma não-conformidade, relata de tal modo os fatos e as evidências que qualquer pessoa é conduzida à mesma solução apontada pela equipe de auditores.

A assinatura do auditor no relatório de auditoria implica no exercício de uma conduta preservativa, de um profissional com caráter e princípios suficientes a passar credibilidade às anotações, e assegurar, objetivamente, o que necessita ser mencionado e corrigido.

No mundo da aviação o relatório de auditoria é considerado o documento que resume os resultados de uma auditoria e inclui, quando aplicável, ações corretivas tomadas durante a auditoria. O relatório é um retrato realístico da situação do ente regulado com dados leais e fidedignos, e sem declarações ou recomendações subjetivas.

A ICAO dita que os resultados da auditoria, incluindo as evidências coletadas, as constatações e recomendações, estão presentes neste relatório e refletem as capacidades e limitações do sistema de aviação civil da organização avaliada pela equipe de auditoria. A ICAO ainda complementa a importância de uma linguagem simples e objetiva, e de técnicas de redação de relatórios. Como exemplo, para certificação de seus auditores AVSEC, a ICAO exige, como um de seus critérios de competência, a acurácia, a clareza e a concisão nos relatórios de auditoria dos postulantes a auditores AVSEC com certificação ICAO.

A IATA acrescenta que um relatório de auditoria deve conter principalmente:

i) Detalhes da auditoria descritos com clareza e precisão;
ii) Referência a normas que comprovem informações;
iii) Assinaturas necessárias;
iv) Garantia de que todos itens foram adequadamente abordados;
v) Lista das não-conformidade apoiadas em evidências factuais;

A realidade da Anac mostra a busca de seus auditores a prezarem por um relatório que atenda aos requisitos de fidelidade e integridade, no registro da totalidade das informações de forma precisa e imparcial, sem omissão, propiciando uma visão completa das não-conformidades apontadas.

Além disso, outro item bastante enfatizado pelos gestores dos auditores é por fazer referência no relatório apenas àquilo que os exames de campo permitiram concluir e evidenciar, sem fazer suposições de fatores duvidosos. É frisado que todos os dados, irregularidades e conclusões devam estar adequadamente sustentados por evidências claras nas anotações (papéis de trabalho), para efeito de prova.

Quanto à linguagem empregada, são envidados esforços em orientações a uma produção escrita simples, prática e positiva, afastando-se de rebuscamentos, de forma a possibilitar que o recado seja compreendido por qualquer pessoa, transmitindo a mensagem brevemente, com parágrafos preferivelmente sucintos e curtos.

A Anac utiliza um sistema eletrônico SEI - Sistema Eletrônico de Informações (detalhado em capítulo adiante) para uma série de tarefas, inclusive a elaboração de seus relatórios. Isso maximiza a padronização de seus relatórios, facilita a produção do relatório, gera eficiência, economia de papel e contribui positivamente ao meio ambiente. Tal relatório eletrônico da Anac, que depois é impresso e enviado ao regulado, é composto por informações importantes, dentre as quais destacam-se: Dados gerais e de cadastro da auditoria; Dados do ente regulado; Equipe participante da auditoria; Introdução; Finalidade da auditoria; Normativa aplicável à auditoria; Lista das não-conformidades coletadas em campo, contendo: código de identificação, norma infringida, item da norma, além da descrição e outras informações da não-conformidade evidenciada; Fotos e/ou outros artifícios comprobatórios das irregularidades; Observações Eventuais; e Assinaturas.

Todavia, o relatório, apesar de ter uma máscara (um modelo) padronizada no sistema, deve ainda causar uma boa impressão estética, ser devidamente titulado, e distribuído numa sequência lógica e com formatações de textos adequadas, fatos este que requerem uma maior atenção do auditor-redator. O texto do relatório deve ainda, antes de finalizado e assinado, ser cuidadosamente revisto pela equipe de auditoria e pela unidade da auditoria, de modo a minimizar falhas e segurar a imparcialidade de julgamento.

Obviamente, não há uma padronização 100% quanto à linguagem empregada no campo desta pesquisa na Anac, cada auditor tem uma formação, um estilo de redação, uma peculiaridade e um método de escrita característico. Isso apenas corrobora com a importância da utilização da metodologia de revisão pela unidade da auditoria, e com a procura contínua por capacitações em prol das melhores práticas de redação e da qualidade do conteúdo das informações apresentadas no relatório.

2.3 O AUDITOR

Em sua obra, "*Auditoria: Conceitos e Aplicações*", 7ª Edição – 2018, William Attie cita que a origem do termo *auditor* em português, muito embora seja perfeitamente representado pela origem latina (aquele que ouve, o ouvinte), na realidade provém do inglês *to audit* (examinar, ajustar, corrigir, certificar). O autor acrescenta que segundo notícias, a

atividade de auditoria é originária da Inglaterra que, como dominadora dos mares e do comércio no passado, teria iniciado a disseminação de investimentos em diversos países e, por consequência, o exame dos investimentos mantidos nesses locais.

Toda auditoria deve preponderar-se pela concepção de uma reputação digna, baseada em padrões éticos inquestionáveis, na qual o papel do auditor é determinante. Como um juiz, o auditor, devidamente capacitado e responsável, deve atuar de forma justa na transmissão de seu parecer, se concentrar nos fatos em análise e vislumbrar a organização auditada, seus gestores e colaboradores de forma independente e isenta.

2.3.1 Responsabilidades do Auditor

Todo trabalho de auditoria alicerça na elaboração de parâmetros, sistemas e procedimentos que deem credibilidade sobre as informações do objeto auditado, daí a responsabilidade do auditor em apurar se os dados e análises apresentados na auditoria refletem notadamente a situação patrimonial e operacional da empresa, bem como de comunicar quaisquer circunstâncias em desacordo com as disposições legais e regulamentares e atos que tenham ou possam ter impactos nas operações da organização auditada.

Toda documentação relativa à auditoria, tais como papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com os serviços realizados é confidencial e, portanto, deve ser conservada em boa guarda, e mantida em local seguro e sob sigilo.

É dever também do auditor emitir um relatório meticuloso que contenha as considerações relativas às não-conformidade ou recomendações observadas pelo auditor, nos processos operacionais ou controles internos, no transcorrer de seu trabalho de auditoria.

2.3.2 Ética Profissional

O objeto auditoria exige que durante toda condução da mesma, o trabalho possua, transmita e mereça toda a confiabilidade possível, onde não se tolere quaisquer desconfianças quanto à dignidade e princípios éticos do auditor, uma vez que sua opinião influenciará tanto o trabalho de outras pessoas quanto os interesses comerciais e financeiros da entidade.

O meio empresarial e a literatura citam que a profissão da auditoria exige ao auditor, além de prudência e honestidade, a obediência aos princípios éticos profissionais que, fundamentalmente, se apoiam em:

i) Independência: Condição primordial do trabalho de auditoria, o auditor deve ser absolutamente independente e imparcial em todas conclusões efetuadas. É circunstância vital o auditor não ter grau de parentesco ou de sociabilidade com alguém da área envolvida, assim como não ter realizado nenhum trabalho no objeto da auditoria, para que sua opinião não seja comprometida ou questionada;

ii) Integridade: O auditor deve ser justo e correto em todo o correr da auditoria, quanto a suas explicações e opiniões, na execução de suas tarefas e com as pessoas interessadas envolvidas na auditoria;

iii) Eficiência: É necessário, dentro de um alcance técnico e do possível, uma estimativa da concretização das tarefas quanto aos prazos, extensão e obtenção de evidências.

iv) Confidencialidade: Em razão do livre e irrestrito acesso a dados importantes e reservados das organizações, a confidencialidade torna-se item primário na auditoria. Os conhecimentos adquiridos servem apenas para o serviço ao qual o auditor foi delegado, não devendo ele, em hipótese alguma, externar fatos que conheceu e/ou utilizar-se desses em benefício próprio ou de outrem.

A Organização da Aviação Civil Internacional e a Associação Internacional de Transporte Aéreo preconizam, em seus programas de formação de auditores, que:

- O auditor tenha experiência operacional e conhecimentos AVSEC suficientes e relevantes para realizar a auditoria;
- A responsabilidade do auditor esteja claramente definida;
- Os auditores não tenham qualquer envolvimento com a operação ou atividade a ser auditada;
- O auditor tenha conformidade e conhecimento do arcabouço legislativo e habilidade com softwares e equipamentos eletrônicos;
- O auditor siga, o máximo possível, as programações agendadas e cumpra os procedimentos de auditoria;
- O auditor mantenha uma postura ética e honesta, e seja autoconfiante e profissional em todos os momentos;
- O auditor utilize de métodos efetivos para assegurar que somente evidências factuais sólidas sustentem as não-conformidades e observações;
- O auditor tenha tato e objetividade na comunicação com os representantes da empresa auditada;

- O auditor tenha a mente aberta e flexível, mas também seja honesto, educado e firme em suas convicções;
- O auditor tenha confidencialidade em relação a informações corporativas e pessoais;
- O auditor seja hábil em comunicação e interação.

A Agência Nacional de Aviação Civil, mais precisamente no setor AVSEC, se empenha em dois pilares principais a seleção de seus profissionais responsáveis pela execução da auditorias e inspeções:

i) Conduta Ética-Profissional: São as atitudes ou posturas fundamentais à atividade fiscalizatória, como: não ter quaisquer envolvimentos ou relação com a pessoa auditada que comprometa a atividade; ser autoconfiante, gentil e educado; aparência e trajes adequados a cada auditoria; bom senso, interação e objetividade na comunicação com as pessoas; resiliente a acasos e fiel a suas conclusões.

ii) Habilidade e Conhecimento: São competências e entendimentos essenciais e complementares à conduta ética-profissional do auditor, como: ter experiência de campo e conhecimentos AVSEC satisfatórios e importantes; ter consciência de seus deveres e responsabilidades; saber o normativo regulatório vigente; e ter conhecimento dos programas computacionais utilizados pela Anac e das melhores práticas e procedimentos de auditoria recomendadas.

2.3.3 Capacitação

O exercício da auditoria exige uma combinação de três fatores: primeiramente, uma educação profissional obtida pelo contínuo estudo de novas regulamentações, ferramentas de trabalho e de desenvolvimento pessoal, em segundo pela própria experiência de campo adquirida e ocorrência de fatos e decisões, e por fim, a maturação pessoal de vida de cada um. O somatório dessas condições propicia ao auditor uma capacitação mental e intelectual que culmina em auditorias ainda mais valiosas.

Os dois últimos fatores supracitados estão mais condicionados ao tempo, maturação e experiência, dificultando o aprendizado desses através de livros, guias e/ou manuais, por mais que estes funcionam, e muito, como grandes catalisadores de aprendizados ao espelhar experiências vividas por outras pessoas às situações que porventura possa ocorrer conosco.

Ao focar na primeira condicionante, a educação profissional, é notório e sabido que a atualização de informações ocorre praticamente diariamente, seja na mudança ou atualização de uma regulamentação, na implantação de novos sistemas e ferramentas de controles ou na adequação a novas técnicas de desenvolvimento pessoal. Essa rapidez que os negócios e o mundo passam também atinge o auditor, que para se adequar, adota a capacitação como rotina obrigatória de seu dia a dia. Desta forma faz-se fundamental um plano de capacitação para os auditores, no qual estes possam guiar-se de forma padronizada e estruturada a atingir os objetivos de uma auditoria de qualidade com êxito.

Entretanto, assim como o auditor precisa se atualizar continuamente, as organizações, consequentemente, também têm, e com outra obrigação ainda, a formação de novos auditores. Ou seja, além de manter os efetivos auditores da organização capacitados e atualizados às novas tendências e práticas de auditoria, a organização deve fomentar a atividade de auditar. Nesse sentido a IATA cita recomendações para o recrutamento de potenciais auditores a serem instituídas em um plano de capacitação: a empresa deve identificar pessoas internas que têm experiência, responsabilidade e autoridade; que sejam capazes de realizar inspeções e auditorias; normalmente identificadas a registrar quaisquer preocupações ou irregularidades; dispostas a recomendar soluções para as irregularidades por meio de canais de comunicação instaurados; e que sejam fiéis a soluções dentro de prazos específicos.

2.3.3.1 Capacitação Anac

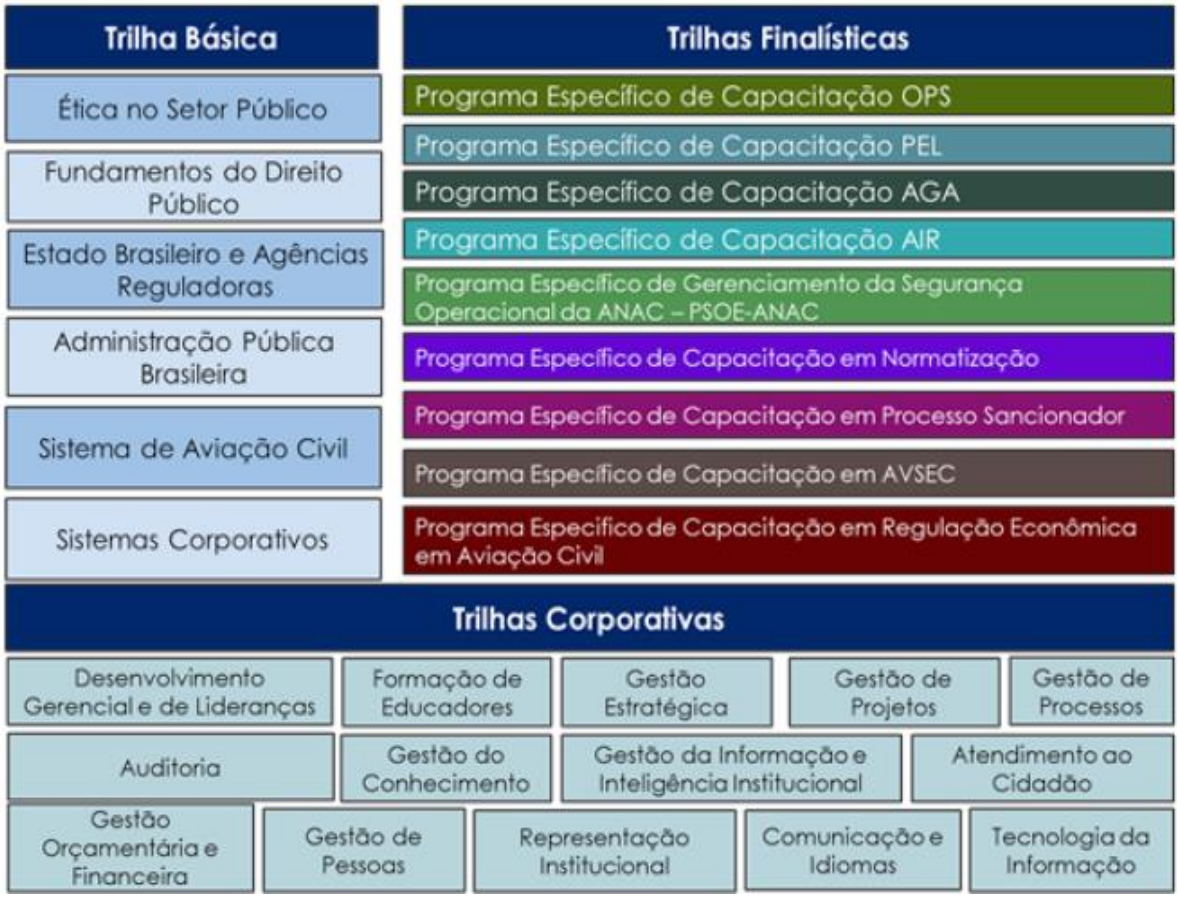
No Brasil, conforme art. 13 da Lei 10.871 de 20 de maio de 2004, que dispõe sobre a criação de carreiras e organização de cargos efetivos das autarquias especiais denominadas Agências Reguladoras, cabe à ANAC, dentre outras competências, implementar o programa permanente de capacitação, treinamento e desenvolvimento destinado a assegurar a profissionalização dos ocupantes dos cargos de seu quadro de pessoal ou que nela tenham exercício, tais como os auditores, inspetores ou fiscais.

Ademais, o Decreto 5.707 de 23 de fevereiro de 2006, que institui a Política e as Diretrizes para o Desenvolvimento de Pessoal da Administração Pública Federal Direta, Autárquica e Fundacional, preconiza, dentre as diretrizes, o incentivo e o apoio do servidor público em suas iniciativas de capacitação voltadas para o desenvolvimento das competências institucionais e individuais e assegura o acesso dos servidores a eventos de capacitação interna ou externamente ao seu local de trabalho. Diante disso, a Anac instituiu o “Programa Permanente de Capacitação da ANAC” que visa fortalecer e promover o desenvolvimento

especializado dos servidores da Agência no médio e no longo prazo, a partir do incremento de competências.

O Programa Permanente de Capacitação é constituído por Trilhas de Aprendizagem que, por sua vez, possuem Programas Específicos de Capacitação, conforme imagem abaixo:

Figura 2 - Programa Permanente de Capacitação da Anac.



Fonte: Agência Nacional de Aviação Civil, 2018.

A Trilha Básica deve ser vista como uma trajetória que todo servidor da Anac pode seguir para melhor entender o contexto de atuação em que a Agência se insere no âmbito da Administração Pública Federal e do Sistema de Aviação Civil Nacional e Internacional. As Trilhas Corporativas existem para criar ou melhorar os processos organizacionais ou de gestão e são agregadoras de valor conforme o espaço ocupacional de atuação do servidor. As temáticas que compõem essa trajetória complementar poderão ser desdobradas em Programas.

Os Programas Específicos de Capacitação integram o Programa Permanente de Capacitação da ANAC e correspondem a uma trilha de aprendizagem, com conjunto integrado e sistemático de ações de capacitação, mas também com outras ações de aprendizagem. O

Programa Específico visa orientar os servidores no desenvolvimento de competências requeridas no desempenho de atribuições da ANAC, em diferentes níveis de aprendizagem. A estruturação dos Programas Específicos se pauta na compreensão de que o desenvolvimento das competências é considerado gradual e evolutivo, considerando a complexidade dos processos de trabalho, abrangendo as seguintes etapas de aprendizagem: inicial, especializado e avançado. Assim, os Programas Específicos:

i) Correspondem ao percurso de formação e de aprendizado contínuo dos profissionais, por meio de uma série de ações de desenvolvimento e capacitação;
ii) Permitem ao gestor selecionar ações de desenvolvimento e capacitação, alinhando-as aos resultados demandados por sua área e pela entidade como um todo;
iii) Possibilitam que seus usuários tenham uma visão mais ampla de suas oportunidades de desenvolvimento e capacitação, o que lhes permite selecionar as soluções que lhes são oferecidas.

Os Programas Específicos de Capacitação estão atrelados a espaços ocupacionais. Todo servidor pertence a um espaço ocupacional de natureza técnica. Já os gestores estão sempre em dois espaços ocupacionais: um de natureza técnica e outro de natureza gerencial. Os servidores que se dedicam a atividades de docência também estão sempre em dois espaços ocupacionais: um de natureza técnica e outro de natureza educacional.

O perfil é o conjunto de características profissionais, comportamentos comuns para o desempenho do servidor em uma subárea de atuação do espaço ocupacional. O conjunto de características do perfil subsidiará as trilhas de aprendizagem da Formação Especializada. Por fim, os Programas Específicos de Capacitação apresentam, quando couber, a indicação das seguintes etapas de aprendizagem: *Formação Inicial; Formação Especializada; Formação Avançada; e Formação Recorrente*.

Desta forma, o auditor na Anac corre trilhas de “formação” éticas-profissionais e de conhecimento, capacitações essas teóricas, antes de ir a etapa seguinte, em campo. Neste processo, o postulante a auditor segue para parte de campo, *in loco*, onde este realiza inspeções como aprendiz, na qual um inspetor já experiente o acompanha, guiando e avaliando a capacidade técnica e profissional, sua postura e conduta durante a inspeção/auditoria. Só após esses processos o profissional torna-se um auditor/inspetor da Anac apto a exercer e conduzir auditorias e inspeções.

2.4 FERRAMENTAS TECNOLÓGICAS

Não há evolução sem considerar dois pontos: tecnologia e capacitação. Juntas, são a base da abordagem cognitiva que define a prática da auditoria do futuro. Em uma pesquisa realizada pelo Ibracon - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, as firmas de auditoria independente a ele associadas responderam que estão investindo 8% de seu faturamento bruto em tecnologia e 9% em capacitação profissional. O talento humano, valorizado pela permanente atualização profissional, e o aporte tecnológico são essenciais para se fazer frente ao processo disruptivo em curso e superar as dificuldades que se apresentam ao mercado.

As melhorias são rápidas e contínuas, e estar preparado adequadamente às significativas transformações da atividade tecnológica é fundamental. Após pesquisas, alguns temas são unânimes e apontados por muitos especialistas como tendências de ferramentas de futuro na auditoria: a digitalização de sistemas, a segurança na área de tecnologia da informação, a mobilidade de dados, *big data*, a análise de riscos, a robotização e o emprego da inteligência artificial na compilação de dados.

Além disso, segundo a Deloitte, as inovações tecnológicas têm papel fundamental na construção da auditoria do futuro. A aplicação do conceito de *analytics* ao trabalho dos auditores, por exemplo, permite uma amostragem mais qualificada das informações a serem analisadas. Será possível usar o banco de dados para fazer previsões, apontar tendências e criar expectativas que possam ser comparadas com os números apresentados nas demonstrações financeiras. Neste mesmo caminho, a PwC, em janeiro de 2019, divulgou que realizou pela primeira vez uma auditoria de contagem de estoque usando um drone como parte de um direcionamento amplo em aproveitar as tecnologias emergentes para melhorar a qualidade e eficiência da auditoria e transformar o processo de auditoria. Dentre as vantagens trazidas pelo uso de drones, Deniz Appelbaum, doutora em Sistemas de Informação Contábil na *Rutgers Business School*, destaca a economia de energia, uma vez que pequenos drones podem acessar locais difíceis; a redução de custos; uma maior segurança mediante a necessidade de acessar locais de difícil acesso; e a possibilidade de realizar a coleta de dados em tempo real.

A professora da *Rutgers Business School*, Andrea Rozario, ressalta que o advento de novas tecnologias forçou as empresas a se adaptarem a um mundo eletrônico e a modificarem suas práticas de negócios, e afirma que o *Blockchain* demonstra grande potencial como “uma trilha de auditoria à prova de adulteração”. Dentre as vantagens desse tipo de sistema, Andrea Rozario elenca o menor risco de burlar controles, a padronização de dados menos trabalhosa e a possibilidade de manter um depósito para fontes de dados endógenas e exógenas confiáveis.

Além disso, segundo a renomada pesquisadora, o *Blockchain* fornece uma plataforma para implementação de procedimentos de auditoria inteligente e permite acessar e obter relatórios quase em tempo real, além de outros benefícios como o histórico público de transações, a uniformidade de dados e informações oferecida a todos participantes, e a viabilidade de se realizar auditorias remotas em tempo real. Mas é claro que há desafios também: "O uso de *Blockchain* requer força computacional significativa e exige um certo conjunto de habilidades de auditores e contadores", exemplifica Andrea. E, conclui, por fim que as tecnologias têm poder de transformação e exigem que os usuários se adaptem a elas, para usá-las em todo o seu potencial.

Para uma boa execução de um trabalho de auditoria as organizações têm utilizado diversas ferramentas informatizadas, conhecidas como Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador (TAAC). A TAAC se refere a qualquer programa de computador utilizado para melhorar a eficácia e eficiência do processo de auditoria, ao simplificar ou automatizar o processo de análise de dados.

Tratando-se ainda de sistemas informatizados utilizados no processo de auditoria, em um trabalho de conclusão do curso de pós-graduação da Universidade de Brasília, Arrial (2009), apontou que a utilização dos sistemas informatizados pode trazer uma série de vantagens competitivas, tais como:

- Aprimorar o planejamento e o gerenciamento das auditorias;
- Aumentar o escopo dos exames;
- Possibilitar análises mais robustas da base de dados;
- Concentrar esforços em áreas de maior risco;
- Promover melhoria nos testes dos controles internos e nos testes substantivos, em condições quando há lacunas nas informações gerenciais (evidências não visíveis) ou a população e as dimensões das amostras são muito grandes;
- Aprimorar a eficiência econômica dos trabalhos de auditoria, reduzindo o tempo gasto com testes manuais; e
- Aprimorar a efetividade dos procedimentos de auditoria, dando maior credibilidade ao parecer técnico.

Entretanto essas TAAC também têm suas desvantagens, como: alto custo inicial de aquisição; alguns softwares podem não rodar cálculos mais complexos; atualizações podem ser bem complexas; podem necessitar o auxílio de um funcionário da empresa para operar a ferramenta; e programas de uso geral, como Excel, Access, SQL não foram desenvolvidos para

executar trabalho de auditoria em si, portanto, não terão todos os recursos oferecidos por ferramentas específicas.

Quanto as ferramentas tecnológicas empregadas na Anac, a principal é o SEI. O **Sistema Eletrônico de Informações (SEI)**, desenvolvido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), e cedido gratuitamente, é uma plataforma que engloba um conjunto de módulos e funcionalidades que promovem a eficiência administrativa. Trata-se também de um sistema de gestão de processos e documentos eletrônicos, com interface amigável e práticas inovadoras de trabalho, tendo como principais características a libertação do paradigma do papel como suporte físico para documentos institucionais e o compartilhamento do conhecimento com atualização e comunicação de novos eventos em tempo real. As principais características e facilidades do SEI são:

- Portabilidade:100% Web e pode ser acessado por meio dos principais navegadores do mercado: Internet Explorer, Firefox e Google Chrome;
- Acesso Remoto: em razão da portabilidade já mencionada, pode ser acessado remotamente por diversos tipos de equipamentos, como microcomputadores, notebooks, tablets e smartphones de vários sistemas operacionais (Windows, Linux, IOS da Apple e Android do Google). Isto possibilita que os usuários trabalhem a distância;
- Acesso de usuários externos: gerencia o acesso de usuários externos aos expedientes administrativos que lhes digam respeito, permitindo que tomem conhecimento do teor do processo e, por exemplo, assinem remotamente contratos e outros tipos de documentos;
- Controle de nível de acesso: gerencia a criação e o trâmite de processos e documentos restritos e sigilosos, conferindo o acesso somente às unidades envolvidas ou a usuários específicos;
- Tramitação em múltiplas unidades: incorpora novo conceito de processo eletrônico, que rompe com a tradicional tramitação linear, inerente à limitação física do papel. Deste modo, várias unidades podem ser demandadas simultaneamente a tomar providências e manifestar-se no mesmo expediente administrativo, sempre que os atos sejam autônomos entre si;
- Funcionalidades específicas: controle de prazos, ouvidoria, estatísticas da unidade, tempo do processo, base de conhecimento, pesquisa em todo teor, acompanhamento especial, inspeção administrativa, modelos de documentos,

textos padrão, sobrestamento de processos, assinatura em bloco, organização de processos em bloco, acesso externo, entre outros;

- Sistema intuitivo: estruturado com boa navegabilidade e usabilidade.

Além do SEI, a Anac emprega programas de uso geral, como o Excel, para auxiliar o seu processo de auditoria em diferentes etapas. Por exemplo, na definição das inspeções em profissionais de Centros de Instrução, além dos critérios próprios, utiliza-se dessa ferramenta computacional atrelada a um banco de dados e um estudo estatístico para auxiliar a decisão gerencial de se instaurar um processo de auditoria em determinados Profissionais ou Centros de Instrução AVSEC. Outra utilidade do Excel presente no processo de auditora AVSEC, é o questionário de perguntas, com diretrizes e informações auxiliares de apoio ao auditor. No formato Excel, esse checklist, é automaticamente emitido em função do escopo de auditoria definido, uma vez que há perguntas, requisitos, e exigências normativas mais específicas, e variáveis em função do porte de aeródromo ou empresa auditada e do tipo de auditoria definido pelo setor que demanda a auditoria.

Outro ponto interessante no escopo de ferramentas tecnológicas aplicadas pela Anac, é a elaboração da Resolução ANAC nº 511, de 11 de abril de 2019, que alterou a Resolução ANAC nº 458, de 20 de dezembro de 2017, que por sua vez regulamenta o uso de sistemas informatizados para registro e guarda de informações por regulados da ANAC. A Resolução nº 511, seguindo as tendências de mercado quanto às novas ferramentas tecnológicas, acrescenta e formaliza ao texto da Resolução nº 458, e consequentemente, instaura na Anac a metodologia *Blockchain* com o seguinte conceito: metodologia de registro de dados que tem como princípio um algoritmo de consenso distribuído, permitindo a validação descentralizada da informação, de maneira a garantir a imutabilidade das informações.

Apesar da utilização de algumas ferramentas tecnológicas na Agência conforme supracitado, é importante que os servidores da Agência tenham mais acesso a ferramentas compatíveis com a tarefa de regular e acompanhar o setor, visto os desafios apresentados pelo ambiente de rápida evolução tecnológica atual.

2.5 IMPACTOS E PECULIARIDADES DA AUDITORIA ANAC NO SISTEMA DE AVIAÇÃO CIVIL BRASILEIRO

Uma regulação é considerada de boa qualidade quando atinge efetividade e transparência. Deve-se atentar também para o fato de que, em regra, uma regulação tem grande

potencial de onerar os agentes do setor e a sociedade, muitas vezes por mecanismos não percebidos em uma primeira análise. Assim, fortalecer a avaliação de impactos das novas regulações se faz importante na regulação. A efetiva participação social no processo de elaboração normativa, além de ser uma exigência social cada vez maior, possibilita à Agência mais conhecimento dos impactos de suas ações regulatórias, facilitando o processo de tomada de decisão e mitigando o risco de adoção de opções que não atendam aos objetivos propostos.

No intuito de promover um ambiente favorável ao cumprimento consciente dos requisitos regulamentares, agir preventivamente tem inúmeras vantagens por várias razões. No que diz respeito à segurança operacional, por exemplo, o trabalho preventivo é mais barato e pode ser mais vantajoso para o regulado, na medida em que garante um nível aceitável de segurança e evita que ele seja penalizado por descumprimento de normas, procedimentos e requisitos legais. Para a sociedade, demonstra uma preocupação efetiva com a gestão dos riscos inerentes às atividades da aviação civil, esclarece direitos e obrigações, bem como revela um grau maior de comprometimento com os requisitos de segurança da aviação civil. O sistema focado na punição e apenas em regras prescritivas gera maiores custos totais para o sistema, menos aprendizado para os regulados, além de não ser capaz de alcançar todas as operações do setor – podendo ser muito mais agressivo aos operadores mais corretos, em detrimento daqueles que buscam burlar recorrentemente as regras.

A troca de informações entre ANAC e regulados, bem como os regulados entre si, é um mecanismo efetivo de se construir uma cultura de entendimento e cumprimento de requisitos. Ressalte-se que tais diretrizes são compatíveis com a “cultura justa”, bastante incentivada no contexto de aviação. Deve-se destacar que a compreensão da necessidade e da importância dos requisitos é, na maioria das vezes, mais efetiva do que a simples obrigatoriedade de cumprimento e consequente ameaça de punição. Ademais, por causa da diversidade dos regulados espalhados em todo o país, em diversas situações os requisitos regulamentares não são cumpridos em função do mero desconhecimento. Dessa forma, as ações de fomento e de capacitação da ANAC devem sempre estar orientadas para o fim de divulgar e conscientizar as pessoas que operam no ambiente da aviação civil quanto ao teor e à forma de cumprimento dos regulamentos, bem como em relação a boas práticas operacionais.

Entretanto há, também, de se criar mecanismos efetivos de correção da conduta dos entes que coloquem em risco a qualidade e a segurança da aviação civil. Uma agência reguladora deve dispor de mecanismos de fiscalização com gradações variáveis e necessárias tanto para corrigir os entes certificados que se desviarem temporariamente dos requisitos, quanto para inibir a operação de entes não certificados.

A ANAC então estabeleceu, através da Resolução nº 472, de 06 de junho de 2018, os instrumentos necessários para o tratamento dessas especificidades, de forma padronizada e com segurança jurídica, com o fim de assegurar a finalidade principal da fiscalização: garantir o cumprimento dos regulamentos por todos os operadores. Tal normativo visa a aperfeiçoar as providências administrativas que podem ser adotadas pela Agência decorrentes das atividades de fiscalização, o chamado *Enforcement*, que, do inglês, pode ser definido como todos os procedimentos que garantam a aplicação apropriada das normas.

A estratégia adotada foi desenvolver uma nova abordagem para a fiscalização, possibilitando a cooperação entre o regulador e o regulado, segundo a qual o regulador deve dispor de diversas medidas de fiscalização – desde as mais brandas até as mais rígidas – e utilizá-las de acordo com os históricos de comportamento do regulado, para incentivar de forma mais efetiva que os regulados se comprometam ainda mais com as normas e os padrões estabelecidos pela ANAC, mantendo a aviação civil mais segura para todos. A imagem abaixo caracteriza a nova abordagem de fiscalização da Anac.

Figura 1 - Nova abordagem de fiscalização da Anac - Resolução 472/2018.

Fonte: Agência Nacional de Aviação Civil, 2018.

Quanto às peculiaridades da auditoria AVSEC da Anac no Brasil, este estudo, após pesquisar e aprofundar sobre as principais especificidades e dificuldades vivenciadas em uma auditoria AVSEC da Anac, pôde destacar:

i) Quantidade, por vezes restrita, de recursos humanos (auditores) existentes, disponíveis e capacitados frente à demanda de ações fiscalizatórias e custo envolvido;

ii) Baixa ou limitada alocação de recursos financeiros necessários ao apoio da auditoria e à adoção de novas ferramentas tecnológicas benéficas às atividades de auditoria;

iii) Dificuldade de acesso a parte dos municípios nacionais relacionada à dimensão territorial continental do Brasil e às caraterísticas logísticas desses;

iv) Insuficiência/Ausência de capacitação de funcionários dos regulados envolvidos em atividades AVSEC da aviação, principalmente de aeroportos municipais e de algumas empresas aéreas;

v) Saturação operacional de aeroportos que dificultam atividades de auditoria, como as realizadas na pista de pouso e decolagem; e a

vi) Presença de empresas estatais ou do próprio Estado, com recursos limitados, na gestão de administrações aeroportuárias. Exemplos: Infraero, Prefeituras Municipais e Governos Estaduais.

3 CONCLUSÃO

O desafio é grande, o desafio de como a gestão pública pode alocar os melhores recursos, técnicas e práticas na auditoria do setor de infraestrutura aeroportuária, sem que estes, bem como as empresas e a sociedade, fiquem vulneráveis a atos de interferência ilícita, e ao mesmo tempo possuam um equilíbrio financeiro a ponto de viabilizar o negócio, ou seja, é um desafio da forma que podemos garantir uma gestão eficiente dos recursos financeiros e humanos, de como atender os anseios e interesses tanto das organizações, quanto e, fundamentalmente, da sociedade brasileira.

Enquanto ente regulador, a ANAC tem a responsabilidade de contribuir, por meio de sua atuação, para a ampliação da oferta de serviços aéreos e aumentar a atratividade de investimentos no setor, de forma permanente. O objetivo é promover um bom ambiente de negócios na aviação civil, maior estabilidade jurídica, redução de barreiras à entrada e com regras bem definidas que minimizem o efeito das dificuldades estruturais, burocráticas e econômicas que, por sua vez, oneram o custo do investimento e podem comprometer a eficiência do setor aéreo. Cumpre destacar que, na atuação para o constante incremento e desenvolvimento do setor, é preocupação da Agência a necessidade de convergência entre os

propósitos econômicos, ambientais e sociais, a fim de privilegiar a conservação e a perenidade desses fatores.

Um orçamento alinhado à estratégia, com instrumentos que permitam o acompanhamento e controle da aplicação dos recursos orçamentários durante a execução dos projetos estratégicos, é fundamental para a efetividade da atuação da ANAC e atendimento das demandas da sociedade. Agilizar e racionalizar os procedimentos referentes à contratação de bens e serviços, em especial os processos de licitações, contratos, acordos e convênios, que impactam fortemente nos resultados operacionais e atividades finalísticas, são tarefas fundamentais para garantir a eficácia e a qualidade dos resultados e produtos que Agência entrega para a sociedade.

Mostra-se cada vez mais necessária a integração entre os sistemas e o compartilhamento de informações das diversas áreas e processos internos à ANAC, bem como avanços na interação com o regulado no prévio encaminhamento de documentações (exemplo: plantas e programas) que serão alvos de investigação e análise durante a auditoria; no aprimoramento contínuo de seus questionários; e na preservação e salvaguarda dos documentos e registros de auditoria. Bases de dados desconexas representam o risco de informações incorretas, contraditórias e incoerentes. Isso dificulta a análise dos dados e prejudica a capacidade da Agência de possuir uma visão sistêmica sobre as operações da aviação civil como um todo.

Cada auditor tem uma formação, um estilo de redação, uma peculiaridade e um método de escrita característico, o que corrobora a importância da procura por capacitações em prol das melhores práticas de redação e da qualidade do conteúdo apresentado no relatório. Todo servidor deve entender com clareza qual o seu papel no alcance dos resultados almejados pela Agência. Nesse contexto, é importante garantir o desenvolvimento das competências, a motivação e o comprometimento do servidor, sempre com foco no cumprimento da missão da ANAC, na qualidade das atividades realizadas e no desempenho institucional.

É importante que os servidores da Agência tenham acesso a mais ferramentas compatíveis com a tarefa de regular e acompanhar o setor. Para tanto, é preciso dotar os processos de gestão das demandas de TI de agilidade, disponibilização de infraestrutura de TI adequada para suportar os sistemas corporativos, boa comunicação com os usuários e processos eficientes de decisão de compra ou desenvolvimento de sistemas, além da correta identificação das necessidades de equipamentos.

Estimular a participação da sociedade em todas as fases do processo regulatório da ANAC é fundamental. É necessário criar e institucionalizar novos mecanismos e incentivos à participação da sociedade em outras etapas da elaboração normativa, que não só a audiência

pública, que por sua vez tem muito a melhorar, quanto à celeridade do processo, e sua ampliação de forma a tornar cada vez mais qualificadas as participações.

Ações de fomento e de capacitação da ANAC devem também sempre estar orientadas para o fim de divulgar e conscientizar as pessoas que operam no ambiente da aviação civil quanto ao teor e à forma de cumprimento dos regulamentos, bem como em relação às boas práticas operacionais recomendadas.

Deve-se buscar a utilização crescente de ferramentas qualitativas e quantitativas para a avaliação dos impactos da auditoria na sociedade, tanto antes de a norma ser publicada como também depois, verificando continuamente se os fins perseguidos foram ou não atingidos.

Os diversos problemas e as complexas peculiaridades do Brasil, atrelada a nossa infraestrutura e realidade socioeconômica, tornam a prática da resiliência fundamental a todos servidores públicos. Há perseverança dos colaboradores na prestação de um serviço público justo, honesto e preciso, condizente aos anseios da sociedade. Novas tecnologias estão aí, e cabe a nós empregarmos todo empenho e dedicação em prol de um sistema de aviação civil mais acessível, eficiente e seguro a toda população.

Como temas de novos trabalhos a serem abordados este pesquisador vislumbra técnicas e procedimentos de como se demandar, gerar uma auditoria utilizando análise de risco e estatística, bem como um aprofundamento qualitativo, com pesquisas de campo, por exemplo, da qualidade, do nível de serviço da auditoria prestada pela administração pública na visão das organizações auditadas.

REFERÊNCIAS

ANAC - AGÊNCIA NACIONAL DE AVIAÇÃO CIVIL. RESOLUÇÃO Nº 458, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2017. **Regulamenta o uso de sistemas informatizados para registro e guarda de informações por regulados da ANAC**. Disponível em: < https://www.anac.gov.br/assuntos/legislacao/legislacao-1/resolucoes/2017/resolucao-no-458-20-12-2017>. Acesso em: 05 jun 2019.

_____. RESOLUÇÃO Nº 472, DE 06 DE JUNHO DE 2018. **Estabelece providências administrativas decorrentes do exercício das atividades de fiscalização sob competência da ANAC**. Disponível em: < https://www.anac.gov.br/assuntos/legislacao/legislacao-1/resolucoes/2018/resolucao-no-472-06-06-2018>. Acesso em: 08 jul 2019.

_____. RESOLUÇÃO Nº 511, DE 11 DE ABRIL DE 2019. **Altera a Resolução nº 458, de 20 de dezembro de 2017**. Disponível em: <https://www.anac.gov.br/assuntos/legislacao/legislacao-1/resolucoes/2019/resolucao-no-511-11-04-2019>. Acesso em: 05 jun 2019.

_____. PORTARIA Nº 781/SIA, DE 8 DE MARÇO DE 2017. **Aprova o Plano Anual de Controle de Qualidade em Segurança da Aviação Civil contra Atos de Interferência Ilícita - PACQ/AVSEC - 2017**. Disponível em: <https://www.anac.gov.br/assuntos/legislacao/legislacao-1/portarias/2017/portaria-no-0781-sia-08-03-2017>. Acesso em: 20 jul 2019.

_____. PORTARIA Nº 742/SIA, DE 5 DE MARÇO DE 2018. **Aprova o Plano Anual de Controle de Qualidade em Segurança da Aviação Civil contra Atos de Interferência Ilícita - PACQ/AVSEC - 2018**. Disponível em: <https://www.anac.gov.br/assuntos/legislacao/legislacao-1/portarias/2018/portaria-no-0742-sia-05-03-2018>. Acesso em: 20 jul 2019.

_____. Intranet. **Gestão por Competências**. Disponível em: <http://intranet.anac.gov.br/gestaodepessoas/gestao_competencias.html>. Acesso em: 24 ago. 2018.

_____. **Planejamento Estratégico**. Disponível em: <https://www.anac.gov.br/A_Anac/institucional/planejamento-estrategico>. Acesso em: 24 ago. 2018.

_____. **Anuário do Transporte Aéreo, 2017**. Disponível em: <https://www.anac.gov.br/assuntos/dados-e-estatisticas/mercado-de-transporte-aereo/anuario-do-transporte-aereo/dados-do-anuario-do-transporte-aereo>. Acesso em: 19 jul. 2019.

ALMEIDA, José Joaquim Marques de; MARQUES, Maria da Conceição da Costa. Intensificar o papel da auditoria no Setor Público: uma oportunidade para reforço da eficiência nas organizações. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 145, p. 38-53, ago. 2011. ISSN 2526-8414. Disponível em: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/358>. Acesso em: 19 mar. 2019.

ALVES, Paula Melo de. **Ferramentas Informatizadas Utilizadas na Auditoria**. Universidade Federal Fluminense. Volta Redonda, 2016. Disponível em: https://app.uff.br/riuff/bitstream/1/7543/2/Paula%20Melo%20de%20Andrade%20Alves.pdf

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018

BASSO, Irani Paulo; BRIZOLLA, Maria Margarete Baccin; VIEIRA, Euselia Paveglio. **Iniciação à Auditoria**. Ijuí: 4. ed. rev. Unijuí, 2016. 368p.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. LEI Nº 10.871, DE 20 DE MAIO DE 2004**. Dispõe sobre a criação de carreiras e organização de cargos efetivos das autarquias especiais denominadas Agências Reguladoras, e dá outras providências**, Brasília, DF, maio 2004. Disponível em: <http://www.anac.gov.br/assuntos/legislacao/legislacao-1/leis/lei-no-10-871-de-20-05-2004/@@display-file/arquivo_norma/Lei10871.pdf>. Acesso em: 27 maio 2019.

BRASIL. LEI Nº 11.182, DE 27 DE SETEMBRO DE 2005**. Dispõe sobre a criação da Agência Nacional de Aviação Civil, e dá outras providências**, Brasília, DF, setembro 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11182.htm>. Acesso em: 28 maio 2019.

BRASIL. DECRETO Nº 5.707, DE 23 DE FEVEREIRO DE 2006**. Institui a Política e as Diretrizes para o Desenvolvimento de Pessoal da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, e regulamenta dispositivos da Lei n°8.112, de 11 de dezembro de 1990**, Brasília, DF, fev 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5707.htm>. Acesso em: 27 maio 2019.

CHIAVENATO, Idalberto. **Gestão de Pessoas: o novo papel dos recursos humanos nas organizações**. 4. ed. São Paulo: Manole, 2014.

CUNHA, Paulo Roberto da; BEUREN, Ilse Maria. Técnicas de amostragem utilizadas nas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina. **Rev. contab. financ.**, São Paulo , v. 17, n. 40, p. 67-86, Apr. 2006 . Available from <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772006000100006&lng=en&nrm=iso>. access on 26 Aug. 2019. http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772006000100006.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **A auditoria do futuro começa agora**. 2017. Disponível em: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/audit/Deloitte-Auditoria-do-Futuro.pdf. Acesso em: 06 jul. 2019.

FAA. Model Civil Aviation Regulations – Part 6 – Approved Maintenance Organization. Version 2.8. Novembro de 2014. Disponível em: https://www.faa.gov/about/initiatives/iasa/mcar/media/06_MCAR_Part-6_and_IS_V2.8.docx. Acesso em: 05 jul. 2019.

IATA. IOSA Audit Handbook Procedures and Guidance. 9. ed. Setembro de 2018. Disponível em: http://extranet.iata.org/audit-program-documentation/IOSA/IAH%20Procedure%20and%20Guidance%20Ed%209-%20September%202018.pdf. Acesso em: 06 jul. 2019.

_____. ISAGO Program Manual. 2.ed. Janeiro de 2019. Disponível em: https://www.iata.org/whatwedo/safety/audit/isago/Documents/gopm-ed2-jan-2019.PDF. Acesso em: 18 jul. 2019.

IBRACON. **Novas tecnologias na prática**. 22 de junho de 2018. São Paulo. Disponível em: http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=5423. Acesso em: 08 jul. 2019.

ICAO. ICAO Aviation Security Audit Programme (USAP) Appendix J – Criteria for Certification as an ICAO Aviation Security Auditor. 05 de outubro de 2010. Disponível em: https://www.icao.int/Security/USAP/Documents/CertificationCriteriaAuditors.pdf**.** Acesso em: 07 jul. 2019

LINDNER, Graselene. **Procedimentos de Auditoria**. 11 de maio de 2011. Disponível em: http://auditoriaemfoco.blogspot.com/2011/05/procedimentos-de-auditoria_11.html**.** Acesso em: 07 jul. 2019.

LINS, Luiz dos Santos. **Auditoria: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PORTAL DE AUDITORIA**. Testes em Auditora: Uma revisão conceitual aplicável na prática**. 2017. Disponível em: https://portaldeauditoria.com.br/testes-em-auditoria-uma-revisao-conceitual-aplicavel-na-pratica/. Acesso em: 05 jul. 2019.

PRICEWATERHOUSECOOPERS BRASIL Ltda. **Governança, riscos e Compliance**. 2019. Disponível em: https://www.pwc.com.br/pt/auditoria/governanca-riscos-e-compliance.html**.** Acesso em: 06 jul. 2019.

RIBEIRO, Maria de Fatima. Efetivação de políticas públicas e a escassez de recursos financeiros. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 93, out 2011. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10522**.** Acesso em abr 2019.

SILVA, Gisele da. *O impacto das agências reguladoras de saúde no desempenho dos hospitais privados no Brasil*. 2017. Dissertação (Mestrado em Administração) — Universidade do Sul de Santa Catarina, Florianópolis, 2017.

UFMG. Manual de Auditoria Interna. Auditoria-Geral da UFMG. 2ª versão. Belo Horizonte, 2013.