



Enap

# Técnicas de Auditoria Interna Governamental

Módulo

## 2 Técnicas de Obtenção da Evidência Documental



## **Fundação Escola Nacional de Administração Pública**

### **Presidente**

Diogo Godinho Ramos Costa

### **Diretor de Desenvolvimento Profissional**

Paulo Marques

### **Coordenador-Geral de Produção de Web**

Carlos Eduardo dos Santos

### **Conteudista/s**

Ricardo André Macedo Fontenele (Conteudista, 2020);

Sergio Filgueiras de Paula (Revisor, 2020)

Danusa da Matta Duarte Fattori (Revisora, 2019);

Priscila Campos Pereira (Coordenadora, 2020)

**Curso produzido em Brasília 2020.**

**Desenvolvimento do curso realizado no âmbito do acordo de Cooperação Técnica FUB / CDT / Laboratório Latitude e Enap.**



Enap, 2020

**Enap Escola Nacional de Administração Pública**

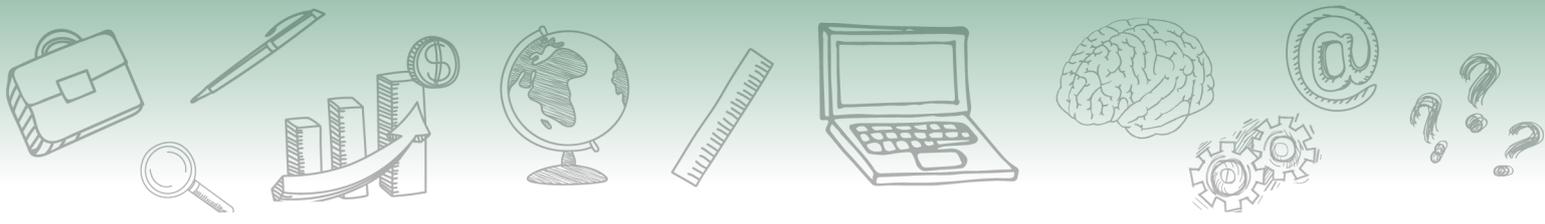
Diretoria de Educação Continuada

SAIS - Área 2-A - 70610-900 — Brasília, DF



# Sumário

<b>1. Análise Documental.....</b>	<b>5</b>
1.1. Contextualização da Técnica.....	5
1.2. Aplicação da Técnica.....	8
1.3. Explorando a Técnica.....	12
<b>2. Confirmação Externa.....</b>	<b>15</b>
2.1. Contextualização da Técnica.....	15
2.2. Aplicação da Técnica.....	16
2.3. Explorando a Técnica.....	18





## Módulo

# 2 Técnicas de Obtenção da Evidência Documental

Olá!

Desejamos boas-vindas ao **módulo 2** do curso **Técnicas de Auditoria Interna Governamental**. É um prazer ter você como participante e auxiliar na construção do seu conhecimento acerca desse tema.

Neste módulo abordaremos os seguintes tópicos:

- Análise Documental.
- Confirmação Externa.

Desejamos um excelente estudo!

## 1. Análise Documental

Ao final desta unidade, você deverá ser capaz de:

- Aplicar a técnica análise documental na auditoria governamental.

### 1.1. Contextualização da Técnica

Acompanhe a definição de análise documental prevista no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental, no item 4.3.4.6.3:



A análise documental visa à comprovação das transações que, por exigências legais, comerciais ou de controle, são evidenciadas por documentos, a exemplo de faturas, notas fiscais, certidões, portarias, declarações etc.



Agora, acompanhe a finalidade da análise documental na auditoria governamental:



Tem como finalidade a verificação da legitimidade do documento, mas também da transação. Essa técnica envolve o exame de dois tipos de documentos: internos, produzidos pela própria Unidade Auditada, e externos, produzidos por terceiros.



As organizações públicas e privadas utilizam, diariamente e rotineiramente, diversos tipos de documentos em suas operações, atividades e transações.

É possível enumerar vários tipos de documentos que surgem dessas ações, mas, por fins didáticos, vamos focar em exemplos relacionados ao setor público.

No quadro a seguir, são relacionadas algumas ações comuns na Administração Pública, com informações sobre os respectivos documentos gerados e sua possível localização:

Ações	Documentos	Localização provável
Emitir e receber mensagens no correio eletrônico.	Mensagem emitida ou recebida e gerada de e-mail institucional ou corporativo.	Caixa de e-mail institucional ou corporativo.
Selecionar funcionários.	Cadastros de seleção, registros de entrevistas, currículos.	Setor de Recursos Humanos.
Contratar empresa de serviços de vigilância.	Requisição e justificativa dos serviços, termo de referência, edital de licitação, nota de empenho, contrato firmado, relatório de fiscalização dos serviços, cópias das folhas de pagamento dos vigilantes, cópias de comprovantes de recolhimento de contribuições sociais, notas fiscais, ordem de pagamento ou bancária.	Setor Administrativo ou Financeiro.
Adquirir equipamento de radioterapia	Justificativa da aquisição, projeto básico ou executivo, planilhas de cotação de preços, edital de licitação, propostas das empresas participantes, termo de adjudicação e homologação, nota de empenho, contrato firmado, notas fiscais, termo de recebimento do equipamento, ordem de pagamento ou bancária..	Setor Administrativo, Financeiro ou de Patrimônio.
Construir hospitais e escolas.	Justificativa da aquisição, projeto básico ou executivo, planilhas de cotação de preços, planilhas de custos de obras, edital de licitação, nota de empenho, contrato firmado, relatórios de fiscalização da execução da obra, notas fiscais, ordem de pagamento.	Setor de Obras e Engenharia.



Lançar informações administrativas, financeiras e patrimoniais em sistemas contábeis informatizados.	Processos de compras e serviços, contratos firmados, notas fiscais, termos de recebimento de materiais e serviços, registros de contagem de estoque.	Setores diversos e de contabilidade.
--	--	--------------------------------------

A partir da tabela, pode-se perceber a diversidade de natureza dos documentos e até definir características ou classificações para eles. A primeira classificação refere-se ao modelo de documento: papel ou digital. Embora os documentos digitais tenham a tendência de substituir os documentos físicos, o seu uso continua ativo e em abundância nas organizações. Ambos podem ser autenticados ou assinados pelos responsáveis pelas ações que os originaram.

Outra classificação é quanto ao espaço organizacional onde os documentos originais podem ser localizados ou encontrados. Eles podem ser localizados dentro (internos) ou fora (externos) da organização. No quadro exibido anteriormente, todos os documentos estão localizados dentro da organização, mas alguns poderiam ser encontrados fora dela também. Por exemplo, notas fiscais podem ser retidas ou fornecidas pelo Fisco; geralmente, segunda via de contratos fica com os contratados; extratos bancários podem ser fornecidos diretamente pelas instituições bancárias.

Quanto aos documentos originais que apenas podem ser encontrados fora da organização, temos: folhas de pagamento de terceirizados, geralmente apenas as cópias ficam com a contratante; comprovantes de recolhimento de contribuições sociais de terceirizados, que permanecem em poder da contratada; apólices originais de seguros de imóveis, de carros e outros, via de regra, ficam em poder da seguradora.

Considerando uma classificação relacionada à natureza, temos os documentos primários e secundários:

### **Documentos primários**

São documentos com autenticação inata e própria, que não dependem de insumos documentais para serem constituídos. Exemplos: extrato bancário, certidões, notas de empenho e de pagamento, notas fiscais.

### **Documentos secundários**

São documentos derivados de documentos primários e, portanto, dependem deles para sua validação. A sua autenticação e confiabilidade dependerá das fontes documentais primárias autênticas. Exemplos: planilhas de controle de pagamentos realizados e de custos elaboradas com base em registro de um sistema financeiro, relatórios gerenciais de resultados.

Nesse cenário de ações administrativas e finalísticas de uma organização, suportadas por documentos em papel ou digital, internos ou externos, primários ou secundários, é que se insere a técnica de auditoria análise documental.



## 1.2. Aplicação da Técnica

A maioria das ações administrativas e finalísticas realizadas por qualquer organização, pública ou privada, são suportadas com base ou por meio de documentos. Os documentos validam e constituem determinadas ações por exigência de leis, portarias, estatutos, regimentos internos, normas fiscais e comerciais. Por consequência, ao definir um objeto de avaliação, a auditoria se defrontará naturalmente com uma gama de documentos passíveis de serem analisados.

Nas auditorias de conformidade, entre o critério e a condição, os documentos têm o seu lugar. No âmbito desse tipo de trabalho, os auditores confrontam os documentos existentes com o marco normativo ou legal, de forma a sustentar a opinião expressa em seu parecer. São confrontados sistematicamente: processos licitatórios com os artigos da Lei de Licitação, processos orçamentários e financeiros com a Lei nº 4.320/1964, registros contábeis e demonstrativos com o Manual de Contabilidade do Setor Público.

Nas auditorias de avaliação ou de desempenho, os produtos e indicadores da gestão seguem diretrizes de manuais de execução ou de avaliação, consubstanciados em documentos, tais como: relatórios de avaliação, planilhas eletrônicas, registros financeiros etc.

### DESTAQUE

É importante lembrar que tais documentos não podem ser constituídos na base da invenção, montagem, subjetividade ou criatividade de funcionários, servidores ou gestores das organizações. Devem ser constituídos e preparados de acordo com diretrizes, normativos e leis aplicáveis. A conformidade com esses requisitos legitima os documentos que, conseqüentemente, sustentarão as ações ou transações organizacionais.

Assim, o auditor não pode iniciar uma análise documental sem antes verificar a legitimidade dos documentos relacionados às transações auditadas, pois é parte essencial da aplicação da técnica.

Relembrando o que foi estudado, além da classificação espacial do documento (internos e externos) preconizada pelo MOT, o entendimento de outras possíveis formas de classificação é importante para a melhor aplicação da técnica, quais sejam, a classificação quanto à forma (físicos ou digitais) e a classificação quanto à natureza (primários ou secundários).

Ainda de acordo com o MOT, a aplicação da técnica análise documental requer a consideração de alguns comandos ou elementos necessários à verificação da legitimidade dos documentos a serem analisados:

#### **Autenticidade**

Verificar se há fidedignidade e confiabilidade dos documentos.



### **Normalidade**

Verificar se a transação se refere a operação normalmente executada no contexto analisado e se está de acordo com os objetivos e normativos da unidade auditada.

### **Aprovação**

Verificar se a operação e os documentos examinados foram aprovados por pessoa autorizada.

### **Oficialidade**

Verificar se os registros foram preenchidos corretamente e, nos casos de documentos oficiais, se existe o registro em órgão competente.

Para entendermos a aplicabilidade desses quatro elementos, vamos utilizar um exemplo de papel de trabalho elaborado de forma simplificada, com fim apenas didático e que ilustre essa situação.

## **SAIBA MAIS**

O Hospital Federal Acesso Universal à Saúde realizou um processo administrativo para aquisição de dez equipamentos de radioterapia de última geração.

Concluído o certame licitatório, o hospital contratou a empresa A para fornecer os equipamentos.

Com o objetivo de analisar o contrato, a equipe de auditoria elaborou o seguinte papel de trabalho:

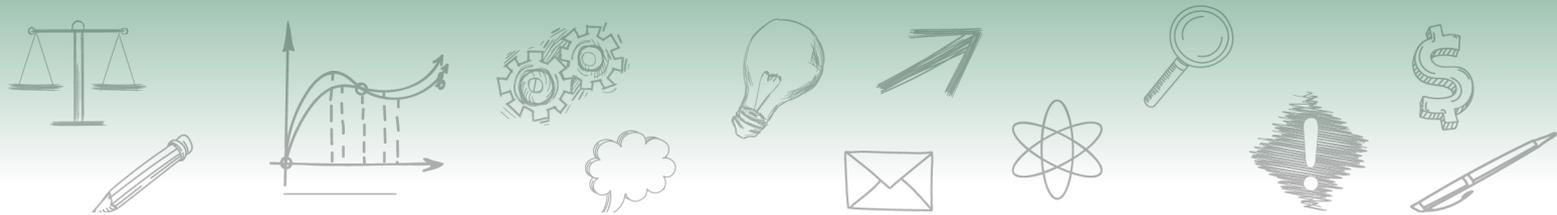
**Papel de trabalho:** aplicação da técnica análise documental (legitimidade).

**Documentos analisados:** contrato de aquisição de dez equipamentos de radioterapia para o Hospital Federal Acesso Universal à Saúde.

Acompanhe o resultado na tabela a seguir:



Elementos da Análise Documental	Testes e Exames	Respostas aos testes e exames	Elemento verificado? Sim/Não
<b>Autenticidade</b>	Verificar se: <ul style="list-style-type: none"> <li>- O objeto do contrato guarda relação com os atos do processo licitatório; o contrato está assinado, com reconhecimento de firma e rubricado pelos representantes legais ou sócios da empresa, pelo ordenador de despesa do hospital e pelas testemunhas.</li> <li>- As pessoas que assinaram o contrato como sócios ou representantes legais estão registradas como tais em estatuto social e outros documentos oficiais de constituição de empresa.</li> <li>- A pessoa que assinou o contrato como ordenador de despesa está amparada por documento oficial de delegação.</li> </ul>	Há relação do objeto contratado com os atos do processo administrativo e há legitimidade das assinaturas em face dos documentos legais e estatutos sociais.	Sim.
<b>Normalidade</b>	Verificar se: <ul style="list-style-type: none"> <li>- A aquisição dos equipamentos está prevista no orçamento e no Plano de Desenvolvimento Institucional (ou documento similar) do hospital.</li> <li>- A finalidade dos equipamentos é compatível com as atividades previstas em estatuto ou regimento interno.</li> </ul>	A aquisição está de acordo com atividades e metas institucionais e previsão regimental do hospital.	Sim.
<b>Aprovação</b>	Verificar se: <ul style="list-style-type: none"> <li>- O processo licitatório contém indicação do vencedor pela</li> <li>- Comissão de Licitação, a adjudicação e homologação assinada pelo responsável ou ordenador de despesa.</li> <li>- A pessoa que assinou o contrato como contratante tem o cargo com competência para tal.</li> </ul>	A indicação do vencedor da licitação, adjudicação e homologação do resultado ocorreram devidamente com aprovação dos servidores competentes.	Sim.
<b>Oficialidade</b>	Verificar se o contrato: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Foi lavrado junto às repartições interessadas.</li> <li>- Teve a sua publicação resumida na imprensa oficial, observados os prazos e as formas previstas na Lei de Licitações.</li> </ul>	O contrato foi lavrado junto às repartições interessadas e teve a sua publicação resumida na imprensa oficial, observados os prazos e as formas previstas na Lei de Licitações.	Sim.
<b>Há legitimidade documental? Sim.</b>			



Durante a verificação dos elementos autenticidade, normalidade, aprovação e formalidade, a equipe de auditoria poderá se deparar com documentos que apresentem sinais de irregularidade ou mesmo de fraude.

Vamos retomar o exemplo do papel de trabalho de análise documental realizado no Hospital Federal Acesso Universal à Saúde, cuja resposta ao elemento autenticidade poderia ser: Não há relação do objeto contratado com os atos do processo administrativo e não há legitimidade das assinaturas em face dos documentos legais e estatutos sociais.

## DESTAQUE

Em situações dessa natureza, além de manter uma postura de alerta e ceticismo profissional, a equipe de auditoria, dependendo do contexto do trabalho (materialidade, controles inadequados, outros riscos de fraudes ou denúncias anteriores), deve buscar a aplicação de outras técnicas, a exemplo da indagação e da confirmação externa, de forma a obter adequada e suficiente evidência para a proposição dos encaminhamentos necessários à apuração.

Em nossa abordagem do que é a análise documental frisamos que a sua finalidade está na evidenciação da legitimidade dos documentos por meio da presença dos elementos autenticidade, normalidade, aprovação e formalidade.

Todavia, é comum que a análise documental também seja associada a outros tipos de análise, frequentes no decurso de trabalhos de auditoria. Um exemplo é a análise e a extração de pontos de inconsistências de um documento ou de um texto. Nessas situações, a literatura relacionada a trabalhos de pesquisa científica considera mais adequada a utilização da técnica de análise de conteúdo.

Nas palavras da professora Eni P. Orlandi: “a análise de conteúdo procura extrair sentidos dos textos, ao responder à questão: o que este texto quer dizer?”

A análise de conteúdo é a análise sistemática e avaliativa de documentos e textos em geral, tais como: regulamentos, estatutos, contratos, editais, artigos, jornais, relatórios, entrevistas transcritas.

Essa técnica requer dos pesquisadores o desenvolvimento de sistemas de categorização das informações e dos dados coletados por outras técnicas. A finalidade dessa categorização será a avaliação, a quantificação e a inferência sobre os dados e as informações coletados.

A análise de conteúdo compreende três etapas fundamentais:

### **Pré-análise**

Coleta e organização do material a ser analisado.



### **Descrição analítica**

Estudo aprofundado do material, orientado por hipóteses e referencial teórico.

### **Interpretação inferencial**

Com quadros de referência, os conteúdos são revelados em função dos propósitos do estudo ou da auditoria.

Para sintetizar e reforçar o conceito de análise de conteúdo, acompanhe a definição do professor Gilberto Martins:



A análise de conteúdo busca a essência da substância de um contexto nos detalhes dos dados e das informações disponíveis. Não trabalha somente com o texto de per se, mas também com detalhes do contexto. O interesse não se restringe à descrição dos conteúdos. Deseja-se inferir sobre o todo da comunicação. Entre a descrição e a interpretação interpõe-se a inferência. Buscam-se entendimentos sobre as causas e antecedentes da mensagem, bem como seus efeitos e consequências.



Assim, no contexto de um trabalho de auditoria, diante da necessidade de avaliação do conteúdo de um contrato, edital, regulamento ou qualquer outro documento, previamente validado por meio da análise documental, fazendo parte do escopo dos trabalhos, a equipe poderá valer-se, de forma complementar, da técnica de análise de conteúdo para realizar a avaliação, a quantificação e a inferência sobre dados e informações constantes dos documentos válidos.

## **1.3. Explorando a Técnica**

A técnica de auditoria análise documental é o procedimento sistemático que o auditor utiliza para comprovar se as transações (ações administrativas e finalísticas) do órgão ou entidade auditado, que, por exigências legais, estatutárias, fiscais, comerciais ou de controle, são evidenciadas por documentos legítimos, dotados dos elementos autenticidade, normalidade, aprovação e formalidade.



## DESTAQUE

Conforme estudado anteriormente, a análise documental é uma técnica essencial para a obtenção de evidências adequadas e suficientes, sendo aplicável em praticamente todo tipo de trabalho de auditoria.

Dessa forma, é importante ter em mente que a aplicação de qualquer técnica de auditoria baseada em documentos para sua aplicação deve ser precedida por uma adequada análise documental. Por exemplo, ao realizar a aplicação das técnicas de procedimentos analíticos, *benchmarking*, recálculo, rastreamento ou vouching, a equipe deve primeiro verificar, por meio da análise documental, a legitimidade dos documentos que servirão de base para a aplicação dessas técnicas.

Relembrando, uma questão a ser observada é a necessidade de avaliação permanente do auditor sobre a suficiência e a confiabilidade das evidências obtidas por meio da aplicação das técnicas de auditoria. Vamos reforçar esses conceitos a seguir.

### Confiabilidade

Tem relação com a natureza e a forma de obtenção das evidências e com a origem de suas fontes, se internas ou externas. Desse modo, para verificar o quanto as evidências obtidas são confiáveis, o auditor deve ter em mente as seguintes diretrizes:

Evidência mais confiável	Evidência menos confiável
Obtida de terceiros independentes.	Obtida junto à unidade auditada.
Produzidas por um processo ou sistema com controles efetivos.	Produzidas por um processo ou sistema com controles ineficazes.
Obtidas diretamente pelo auditor interno.	Obtidas indiretamente.
Proporcionadas por documentos originais.	Proporcionadas por fotocópias.
Corroboradas por informações oriundas de outras fontes.	Obtidas em uma única fonte.
Informações documentais.	Informações testemunhais.

### Suficiência

É a medida da quantidade de evidências de auditoria necessária para torná-las convincentes. Portanto, está relacionada à extensão ou à quantidade dos exames que farão parte do escopo da auditoria.

Alguns fatores que podem auxiliar na tomada de decisão referente a este atributo são:



Materialidade	Refere-se ao valor dos objetos auditados. Portanto, quanto maior o valor do objeto, maior deve ser a extensão das evidências para fundamentar as conclusões da auditoria.
Custo	A obtenção de evidências envolve custos, portanto, a equipe de auditoria deve sempre avaliar a relação custo-benefício da obtenção das evidências necessárias, de forma a identificar opções viáveis, que atendam aos objetivos do trabalho.
Crítérios de Amostragem	Testar todos os itens de uma população por vezes não é viável ou mesmo necessário para obter suficiente evidência de auditoria. Por isso, a aplicação adequada de técnicas de amostragem (probabilística ou não probabilística) para definir a extensão dos itens a serem testados pode fornecer razoável suficiência das evidências obtidas. A desconsideração dos métodos estatísticos na realização da auditoria pode afetar a suficiência das evidências.
Riscos	Quanto maiores forem os riscos associados ao objeto examinado, maior nível de asseguarção será necessário obter por meio dos procedimentos de auditoria. Nesses casos, é necessário planejar testes que garantam maior quantidade de evidências ou evidências de melhor qualidade.
Qualidade	A adequação das evidências obtidas afeta diretamente sua suficiência em uma relação inversamente proporcional. Quanto maior a qualidade das evidências (mais confiáveis, mais relevantes e mais úteis), menor a quantidade de evidências necessárias; quanto pior a qualidade, maior será a quantidade necessária.

Tenha em mente que o grau de confiabilidade e suficiência das evidências pode ser aumentado mediante combinação ou complementação com o resultado da aplicação de outras técnicas de auditoria.

## Referências

- Alvin A. Arens Randal J. Elder – Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services: an Integrated Approach, 2012, Prentice Hall.
- Audrey A. Gramling - Karla M. Johnstone - Larry E. Rittenberg, Auditoria, 2012, São Paulo, Cengage Learning.
- Eni P. Orlandi, Análise de Discurso – Princípios e Procedimentos, 2012, São Paulo, Pontes.
- Gilberto de Andrade Martins, Carlos Renato Theóphilo, Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas, 2009, São Paulo, Atlas.
- John W. Cook - Gay M. Minkls, Auditoria: Filosofia e Técnica, 1976, São Paulo, Saraiva.
- Lawrence Bardin, Análise de Contéudo, 2011, São Paulo, Setenta.
- William Attie, Auditoria: Conceitos e Aplicações, 2018, São Paulo, Atlas.
- William C. Boyton, Raymond N. Johnson, Walter G. Kell, Auditoria, 2008, São Paulo, Atlas.



## 2. Confirmação Externa

Ao final desta unidade, você deverá ser capaz de:

- Aplicar a técnica confirmação externa na auditoria governamental.

### 2.1. Contextualização da Técnica

Acompanhe a definição de confirmação externa prevista no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental, no item 4.3.4.6.4:



A confirmação externa, ou circularização, é a técnica utilizada para a obtenção de declaração formal e independente de partes externas (pessoas, empresas, órgãos fiscalizadores etc.) a respeito de fatos ligados às operações da Unidade Auditada. Serve também para a verificação, junto a fontes externas à Unidade Auditada, da fidedignidade das informações obtidas internamente.



Essa técnica, tal como a análise documental, tem como base de avaliação documentos produzidos por órgãos ou entidades, públicos ou privados, no contexto da realização de suas operações, atividades e transações, internas e externas. Tais documentos podem ser classificados de várias formas: papel ou digital, interno ou externo, primário ou secundário.

Todavia, mesmo que tenham a mesma base para sua aplicação, os documentos, tratam-se de duas técnicas de auditoria distintas, com procedimentos e metodologia de aplicação diferenciados. Assim, para distingui-las, é preciso resgatar os conceitos de documento interno ou externo e primário ou secundário. No contexto dos trabalhos de auditoria, a aplicação da técnica confirmação externa é direcionada a documentos externos e primários.

A natureza primária e externa do documento se sustenta na confirmação da sua legitimidade em fontes externas à entidade auditada. É necessário buscar os documentos primários em fontes externas quando houver a necessidade da validação de sua autenticidade junto ao detentor da informação original. Por sua vez, documentos secundários não interessam ao uso da confirmação externa, uma vez que, mesmo que sejam validados por seu emissor, as informações somente poderão ser consideradas autênticas se validadas junto ao detentor da informação primária. Podemos definir procedimento de auditoria como um conjunto de exames previstos na matriz de planejamento ou no programa de trabalho.



## DESTAQUE

Durante nossas explicações, você pode perceber que a confirmação externa tem um caráter complementar em relação à avaliação de legitimidade dos documentos externos de transações contidas no escopo da análise documental. Essa característica de complementação, inclusive, expande-se a outras técnicas de auditoria.

### 2.2. Aplicação da Técnica

No processo de auditoria, em que são demandadas a utilização de várias técnicas, apenas a confirmação externa tem a característica de encerrar a obtenção de evidências em seu maior nível de confiança, quando houver documento produzido fora da entidade auditada.

A maior confiabilidade está no objetivo de obtenção das evidências documentais por meio de respostas formais, respaldadas em documentos autênticos e legítimos, oriundas de partes (empresas, órgãos públicos, pessoas físicas) independentes e externas à organização auditada.

Para ilustrarmos a definição da confirmação externa, acompanhe o quadro a seguir com exemplos de informações passíveis de confirmação e a sua provável fonte:

Informação	Fonte Provável
Participação em licitação.	Empresa participante.
Valor de salário recebido por terceirizado.	Empregado terceirizado.
Recolhimento de contribuições sociais.	INSS.
Certidão negativa de impostos estaduais.	Fisco estadual.
Certidão negativa da previdência social.	INSS.
Pagamento de seguros em geral.	Seguradora
Pagamento a fornecedores.	Empresa fornecedora.
Extratos bancários.	Banco.
Termo de Convênio.	Siconv.
Peços de referência de compras.	Empresas do ramo que não participam da licitação.

Vale ressaltar que, em algumas situações, a confirmação externa pode ser feita diretamente pelo auditor, a partir de consultas a sites ou sistemas oficiais que fornecem validação eletrônica, como certidões negativas de débitos fiscais ou previdenciários. Ao recorrer aos sites, amplia-se e agiliza-se a forma de obtenção de informações e de documentos externos, não restringindo a equipe de auditoria a indagações externas por meio de ofícios, cartas e e-mails.



## SAIBA MAIS

Atualmente, visando estreitar e agilizar o acesso a informações e a documentos externos, as unidades de auditoria interna governamental têm firmado acordos de cooperação técnica com órgãos fiscais, departamentos de trânsito, polícias (federal, rodoviária, estaduais), conselhos fiscalizadores de atuação profissional (CRC, CREA, CRM), agências reguladoras, entre outros. Geralmente, esses acordos geram uma triangulação das fontes dos documentos externos solicitados, o que aumenta a confiabilidade e a agilidade dos resultados da confirmação externa. Por exemplo, na verificação das certidões negativas de tributos estaduais, a equipe pode circularizar tanto para a empresa participante quanto para o fisco estadual.

Nas auditorias de demonstrações contábeis, realizadas por auditorias externas independentes, a confirmação externa é uma técnica de uso intenso, e, quando bem aplicada, leva a pareceres de maior confiança e credibilidade tanto para os usuários quanto para os auditores. No campo de atuação destes, as contas do ativo e do passivo de materialidade e relevância para os acionistas são confirmadas externamente.

Entretanto, é importante destacar que, na seara da auditoria interna, a confirmação externa também tem seu lugar de destaque. Isso porque sua utilização é essencial para fornecer evidência de auditoria adequada e suficiente sobre a existência e a magnitude de operações realizadas no contexto do objeto auditado.

Não podemos deixar de abordar a relação entre a análise documental e a confirmação externa. De pronto, pode-se afirmar que a relação é complementar, sendo, por vezes, imprescindível a utilização de ambas em exames que envolvem a verificação da legitimidade de um documento externo.

Por exemplo, ao analisar a autenticidade de um comprovante de pagamento (análise documental), o auditor pode necessitar validar a informação junto ao banco pagador ou mesmo junto ao favorecido (confirmação externa).

## DESTAQUE

Enfim, conclui-se que a complementação entre essas técnicas de auditoria é um relevante aspecto a ser considerado, visto que potencializa os resultados e incrementa a base de confiança do auditor para emitir sua opinião. Contudo, a decisão de como e quando realizar a complementação de técnicas de auditoria é uma questão de juízo profissional, que deve levar em consideração questões relacionadas à relevância, prazo e custos envolvidos.



## 2.3. Explorando a Técnica

Diante do exposto, podemos afirmar que a técnica de auditoria confirmação externa é o procedimento sistemático que o auditor utiliza para obter evidências formais e autônomas, com alto nível de confiabilidade, por meio de solicitações de confirmação formais a pessoa ou organização externa ou consultas em sites ou sistemas de informação oficiais, quando houver documento externo ou informação que careça de validação externa, de forma a atestar sua autenticidade.

Ao utilizar a técnica confirmação externa, o profissional de auditoria almeja obter declaração formal e independente de partes externas (pessoas, empresas, órgãos fiscalizadores etc.) em relação a fatos ligados às atividades, operações e transações da unidade objeto da auditoria, de forma a atestar a fidedignidade das informações obtidas internamente por meio de outras técnicas de auditoria.

Conforme já abordado no curso, uma questão a ser observada é a necessidade de avaliação permanente do auditor sobre a suficiência e a confiabilidade das evidências obtidas por meio da aplicação das técnicas de auditoria. Vamos reforçar esses conceitos a seguir.

### Confiabilidade

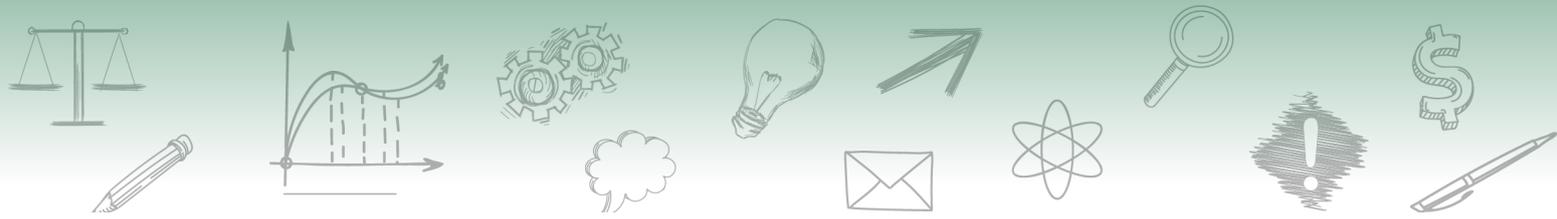
Tem relação com a natureza e a forma de obtenção das evidências e com a origem de suas fontes, se internas ou externas. Desse modo, para verificar o quanto as evidências obtidas são confiáveis, o auditor deve ter em mente as seguintes diretrizes:

Evidência mais confiável	Evidência menos confiável
Obtida de terceiros independentes.	Obtida junto à unidade auditada.
Produzidas por um processo ou sistema com controles efetivos.	Produzidas por um processo ou sistema com controles ineficazes.
Obtidas diretamente pelo auditor interno.	Obtidas indiretamente.
Proporcionadas por documentos originais.	Proporcionadas por fotocópias.
Corroboradas por informações oriundas de outras fontes.	Obtidas em uma única fonte.
Informações documentais.	Informações testemunhais.

### Suficiência

É a medida da quantidade de evidências de auditoria necessária para torná-las convincentes. Portanto, está relacionada à extensão ou à quantidade dos exames que farão parte do escopo da auditoria.

Alguns fatores que podem auxiliar na tomada de decisão referente a este atributo são:



Materialidade	Refere-se ao valor dos objetos auditados. Portanto, quanto maior o valor do objeto, maior deve ser a extensão das evidências para fundamentar as conclusões da auditoria.
Custo	A obtenção de evidências envolve custos, portanto, a equipe de auditoria deve sempre avaliar a relação custo-benefício da obtenção das evidências necessárias, de forma a identificar opções viáveis, que atendam aos objetivos do trabalho.
Crterios de Amostragem	Testar todos os itens de uma população por vezes não é viável ou mesmo necessário para obter suficiente evidência de auditoria. Por isso, a aplicação adequada de técnicas de amostragem (probabilística ou não probabilística) para definir a extensão dos itens a serem testados pode fornecer razoável suficiência das evidências obtidas. A desconsideração dos métodos estatísticos na realização da auditoria pode afetar a suficiência das evidências.
Riscos	Quanto maiores forem os riscos associados ao objeto examinado, maior nível de asseguarção será necessário obter por meio dos procedimentos de auditoria. Nesses casos, é necessário planejar testes que garantam maior quantidade de evidências ou evidências de melhor qualidade.
Qualidade	A adequação das evidências obtidas afeta diretamente sua suficiência em uma relação inversamente proporcional. Quanto maior a qualidade das evidências (mais confiáveis, mais relevantes e mais úteis), menor a quantidade de evidências necessárias; quanto pior a qualidade, maior será a quantidade necessária.

Tenha em mente que o grau de confiabilidade e suficiência das evidências pode ser aumentado mediante combinação ou complementação com o resultado da aplicação de outras técnicas de auditoria.

## Referências

- Alvin A. Arens Randal J. Elder – Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services: an Integrated Approach, 2012, Prentice Hall.
- Audrey A. Gramling - Karla M. Johnstone - Larry E. Rittenberg, Auditoria, 2012, São Paulo, Cengage Learning.
- John W. Cook - Gay M. Minkls, Auditoria: Filosofia e Técnica, 1976, São Paulo, Saraiva.
- William Attie, Auditoria: Conceitos e Aplicações. 2018, Atlas.
- William C. Boyton, Raymond N. Johnson, Walter G. Kell, Auditoria, 2008, São Paulo, Atlas.