



Enap

# Técnicas de Auditoria Interna Governamental

Módulo

## 3 Técnicas de Auditoria Interna Governamental



## **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.**

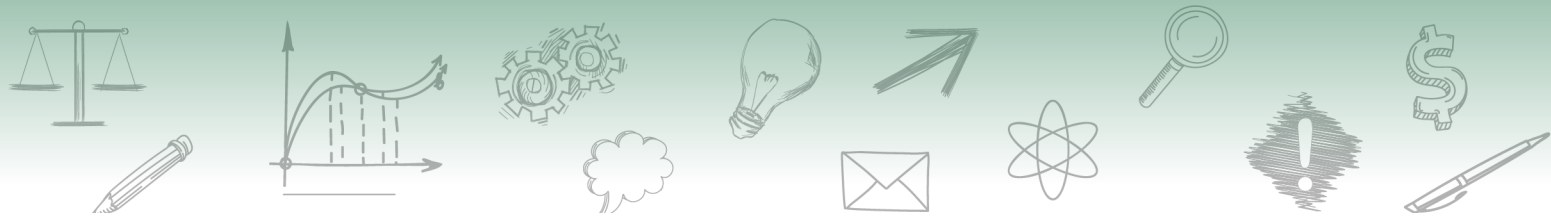


Enap, 2020

**Enap Escola Nacional de Administração Pública**

Diretoria de Educação Continuada

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



# Sumário

<b>1. Inspeção.....</b>	<b>5</b>
1.1. Contextualização da Técnica.....	5
1.2. Aplicação da Técnica.....	7
1.3. Explorando a Técnica.....	9
<b>2. Observação.....</b>	<b>11</b>
2.1. Contextualização da Técnica.....	11
2.2. Aplicação da Técnica.....	13
2.3. Explorando a Técnica.....	15





## Módulo

# 3 Técnicas de Auditoria Interna Governamental

Olá!

Desejamos boas-vindas ao **módulo 3** 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:

- Inspeção.
- Observação.

**Desejamos um excelente estudo!**

## 1. Inspeção

Ao final desta unidade, você deverá ser capaz de:

- Aplicar a técnica inspeção na auditoria governamental.

### 1.1. Contextualização da Técnica

Acompanhe a definição de inspeção prevista no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental, no item 4.3.4.6.1:



A inspeção consiste na verificação de registros, de documentos ou de ativos, que proporcionará ao auditor interno governamental a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou do item examinado.





As empresas e as entidades públicas adquirem, produzem, constroem bens físicos e tangíveis para as suas atividades meio e fim. Esses bens abrangem:

1. Itens de consumo de almoxarifados, como canetas, papel A4, café, medicamentos, luvas cirúrgicas.
2. Itens permanentes móveis, como estantes, mesas, cadeiras.
3. Equipamentos eletrônicos e de informática, como televisores, impressoras, scanners, notebook.
4. Itens de maior complexidade, como equipamentos hospitalares, maquinários para usinas hidrelétricas e para estações de metrô.
5. Imóveis, como prédios e edifícios administrativos, casas, terrenos urbanos e rurais (fazendas, sítios), postos de saúde e hospitais, aeroportos, presídios. Há terrenos que ganham outras funcionalidades, como plantações, reflorestamentos, estradas, ferrovias, com a finalidade de uso público no sentido mais amplo.

Esse universo de bens incorporados e contabilizados no patrimônio das entidades públicas é resultante de programas de governo que utilizaram recursos obtidos de forma direta (receitas próprias) ou indireta (acordos, empréstimos, convênios).

## DESTAQUE

Uma vez que os recursos são escassos e a demanda por serviços públicos é constante e crescente, cada bem tangível adquirido ou produzido tem sua importância e finalidade para as políticas públicas e para os programas de governo, sejam eles relacionados à área meio ou à área finalística. Por esse motivo, devem ser adquiridos a um custo racional e adequado, dentro da legalidade e de um orçamento devidamente aprovado, além de atender a parâmetros e finalidades previamente estabelecidos

Por tudo isso, frequentemente, o auditor identifica a necessidade de aplicar a técnica inspeção, pois auxilia a examinar registros, documentos e bens tangíveis, a fim de atestar a existência física desses bens. Em outras palavras, essa técnica possibilita a confirmação da existência efetiva e funcional dos bens tangíveis pertencentes a uma entidade pública ou privada.

A partir dessa definição, é possível concluir que há, principalmente, dois aspectos sobre os quais é preciso prestar atenção especial:

1. O objeto da inspeção.
2. As fontes e as referências de confirmação de existência do objeto e de atendimento aos parâmetros estabelecidos para a sua compra ou construção.

O objeto é o bem tangível a ser examinado pelo auditor. As fontes e as referências são os registros e documentos relacionados ao item inspecionado que servirão de subsídio na confirmação da existência do bem. Acompanhe os dois exemplos a seguir:



Objeto	Fontes e referências
Quadra poliesportiva em um determinado município que recebeu recursos de convênio para realizá-la.	Projeto básico, processo licitatório, pagamentos e ordens de serviços.
Estoque de medicamentos adquiridos por um programa do Ministério da Saúde.	Notas de empenho, notas fiscais atestadas, registros de entrada no almoxarifado.

## 1.2. Aplicação da Técnica

Para realizar a inspeção de forma correta, o auditor deve pautar suas verificações em cinco aspectos<sup>1</sup>:

### Identificação

Visualmente, identificar o item específico a ser examinado.

### Existência física

Comprovar que o item realmente existe.

### Autenticidade

Avaliar se o item examinado é autêntico, ou seja, se é o que deveria ser.

### Quantidade

Apurar a quantidade real existente fisicamente do item.

### Qualidade

Realizar exame visual ou providenciar exame laboratorial a fim de averiguar se o objeto examinado permanece em uso e em perfeitas condições.

Todas essas verificações são essenciais, mas a autenticidade é a premissa ou a peça central, afinal, sem que se comprove a autenticidade do bem inspecionado, não é possível afirmar que ele foi de fato identificado, que existe, que a sua quantidade está correta e que a sua qualidade está adequada.

Para entender como funciona a técnica na prática, vamos acompanhar o papel de trabalho no quadro a seguir.

<sup>1</sup> Attie, p.159.



## Testes/exames:

São comandos que servem para verificar o requisito e, conseqüentemente, levantar evidências com a inspeção.



## Resposta aos testes/exames:

É o registro da conclusão alcançada por meio da aplicação dos testes/exames. Esse registro contribui para a elaboração do(s) achado(s) de auditoria.



## “Requisito verificado?”:

É o registro que indica se a verificação do registro ocorreu ou não.

Agora, acompanhe a tabela com a análise.

Requisitos da Inspeção	Testes e Exames	Respostas aos Testes e Exames	Requisito verificado?
<b>Identificação</b>	Verificar se há nota de empenho e nota fiscal.	Constam do processo a Nota Fiscal nº XX e a Nota de Empenho nº YY.	Sim
<b>Existência Física</b>	Localizar os equipamentos para atestar sua existência.	Os equipamentos estão localizados no depósito da Secretaria de Saúde do estado X.	Sim
<b>Autenticidade</b>	Verificar se os equipamentos estão de acordo com as especificações da nota de empenho e os números de série na nota fiscal.	A numeração das séries de fabricação está legível, o que possibilitou a conferência da descrição dos equipamentos com as registradas na Nota Fiscal nº XX.	Sim
<b>Quantidade</b>	Verificar se a quantidade de equipamentos encontrados confere com as notas de empenho e fiscais.	A quantidade existente confere com o quantitativo descrito na NE nº YY e NF nº XX.	Sim





<b>Qualidade</b>	Verificar se os equipamentos estão em uso, se estão em boas condições físicas e se o local em que estão é adequado para sua armazenagem, guarda e uso.	Os equipamentos não estão em uso. Segundo o responsável pelo setor, houve paralisação da reforma do espaço físico onde o equipamento seria instalado. Mesmo que os equipamentos não apresentem danos, há um alto risco de deterioração, pois o local onde eles estão guardados apresenta infiltrações bem visíveis e não há um devido controle térmico.	Sim
<b>Técnica aplicada satisfatoriamente?</b> Sim. Os cinco requisitos da técnica inspeção foram verificados na sua aplicação.			

Ressaltamos que, caso não houvesse o atendimento ao requisito autenticidade dos equipamentos, a verificação dos pressupostos quantidade e qualidade poderia ser inviabilizada. Nesse caso, haveria a necessidade de aplicar outras técnicas de auditoria a fim de complementar a técnica inspeção.

## DESTAQUE

**Destacamos que o modelo apresentado é um apenas um exemplo de papel de trabalho de verificação dos requisitos da inspeção e de obtenção de evidências com aplicação da técnica inspeção, para fins didáticos.**

**Cada equipe de auditoria pode criar o seu modelo, desde que seja suficiente para validar a inspeção realizada.**

Diante do exposto, é possível concluir que a técnica de auditoria inspeção é o procedimento sistemático utilizado para examinar registros, documentos e bens tangíveis a fim de atestar a sua existência física. Em outras palavras, é a técnica que possibilita a confirmação da existência efetiva e funcional dos bens tangíveis pertencentes a uma entidade pública ou privada.

### 1.3. Explorando a Técnica

Ao utilizar essa técnica, os auditores buscam primeiramente a confirmação da existência efetiva, real e funcional dos bens tangíveis pertencentes a uma entidade pública ou privada, o que corresponde aos dois primeiros itens do papel de trabalho: identificação e existência física. Além de poder confirmar a existência física do bem, o auditor poderá verificar os demais pressupostos, ou seja, sua autenticidade, quantidade e qualidade.

Atenção! A autenticidade e a qualidade são elementos que podem ser bastante trabalhosos, a depender da complexidade do bem inspecionado.



## SAIBA MAIS

É bom lembrar que aspectos relacionados à real propriedade do bem inspecionado e a seus valores, se são reais e justos, por exemplo, não são resultados alcançados por meio da técnica inspeção. Outras técnicas e métodos de coleta e de análise de evidências são necessários para que o auditor chegue a essa conclusão.

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.



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.
- 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.

## 2. Observação

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 observação prevista no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental, no item 4.3.4.6.2:



A observação pode ser bastante útil em quase todas as fases da atividade de auditoria. Consiste no exame de processo ou de procedimento executado por outros, normalmente empregados/servidores da Unidade Auditada, com a finalidade de averiguar se o item sob exame opera em conformidade com os padrões (critérios) definidos.



Para compreendermos melhor esse conceito, vamos separá-lo em três partes:

**1) A observação pode ser bastante útil em quase todas as fases da atividade de auditoria.**

As fases da atividade de auditoria são: planejamento, execução (trabalhos de campo), relatoria (comunicação dos resultados) e monitoramento.

No planejamento, a observação pode ser bastante útil para a compreensão da própria atividade que será objeto de avaliação ou mesmo para a elaboração dos fluxos dos processos da entidade a ser auditada.

Na execução, a observação pode ser aplicada em quaisquer atividades ou processos realizados por pessoas dentro do escopo da auditoria.

Na relatoria, a utilização da observação é menos comum, mas pode contribuir, por exemplo, na análise da manifestação da unidade, para o auditor verificar um contra-argumento sobre algum item ou informação apresentada pelo gestor.

Por fim, no monitoramento, os auditores podem utilizar a observação para confirmar se determinada atividade ou processo está realmente em conformidade com a recomendação emitida.

**2) Consiste no exame de processo ou de procedimento executado por outros, normalmente empregados ou servidores da unidade auditada.**

Nesse trecho, evidencia-se a diferença entre a inspeção e a observação: a observação busca evidências físicas sobre atividades ou processos realizados por pessoas dentro das entidades, já a inspeção foca no bem material ou no objeto tangível.



### **3) Com a finalidade de averiguar se o item sob exame opera em conformidade com os padrões (critérios) definidos.**

A observação não se restringe à verificação de atividades ou processos realizados. Essas ações precisam estar de acordo com as normas (internas ou externas), com os padrões e os princípios preestabelecidos. Assim, o profissional de auditoria compara, analisa, avalia e conclui se a ação observada está ou não em conformidade com os critérios definidos.

Sabemos que as organizações necessitam de pessoas para realizarem atividades e processos de natureza administrativa ou finalística. As ações realizadas por essas pessoas seguem padrões e normatizações para que atinjam os objetivos. Para se verificar e avaliar a conformidade das ações com os padrões e normas, é utilizada a técnica observação.

Para a sua aplicação, assim como para a inspeção, o sentido visão é muito importante: ambas as técnicas dependem da confirmação visual do objeto analisado. No entanto, a forma e o objeto das técnicas são diferentes. A inspeção foca em determinado bem ou produto finalizado, enquanto a observação foca no processo de elaboração desse produto e nas atividades rotineiras realizadas por pessoas da organização.

## **DESTAQUE**

Alguns exemplos de objetos possíveis de serem observados são:

- Preparo da merenda em escolas públicas.
- Entrega de medicamentos em farmácia populares.
- Uso de equipamento de radioterapia.
- Atendimento realizado pelos servidores nas agências do INSS.
- Utilização dos equipamentos de segurança pelos funcionários do Setor de Engenharia.
- Operacionalização dos equipamentos de controle de acesso (raio X e scanners) pelos funcionários do Setor de Segurança Patrimonial.
- Inserção de dados pessoais dos beneficiários de um programa em um sistema informatizado.

Nas ações das entidades e dos órgãos públicos, poderíamos enumerar muitos outros exemplos, evidenciando a relevância da técnica observação nas auditorias governamentais.

## **2.2. Aplicação da Técnica**

Relembrando, a inspeção se baseia em cinco requisitos e, para aplicá-la, é necessário estar atento também a cinco passos:



1. Identificação da atividade específica a ser observada e dos padrões que ela deve atender.
2. Observação da execução da atividade.
3. Comparação do comportamento observado com os padrões instituídos.
4. Avaliação das eventuais divergências verificadas entre a atividade realizada e os padrões estabelecidos sobre a finalidade da atividade.
5. Conclusão sobre a conformidade ou desconformidade da atividade em relação ao padrão determinado e sobre os impactos negativos no caso de desconformidade.

Para exemplificar a utilização da técnica observação, vamos utilizar o seguinte papel de trabalho:

### Testes e exames

Comandos para verificar o requisito e, conseqüentemente, levantar evidências com a inspeção.

### Resposta aos testes e exames

Registro da conclusão alcançada por meio da aplicação dos testes e exames. Esse registro contribui para a elaboração do achado de auditoria.

### Requisito verificado

Registro da verificação se o requisito ocorreu ou não.

Papel de Trabalho: aplicação da técnica observação.

Atividade: operacionalização dos equipamentos de radiografia.

Requisitos da Observação	Testes e Exames	Respostas e evidências aos testes e exames
<b>Identificação</b>	Identificar: - Os equipamentos de radiografia. - Os operadores. - Os padrões a serem seguidos.	- Equipamento: modelo XXX; marca Alfa; nº de série 111.222. - Operadores: João Pereira; Marciano Almeida. - Manual Procedimentos XXX.
<b>Observação</b>	Observar o uso dos equipamentos pelos operadores.	Observação realizada no dia XX/XX/2020, das 09h35 às 11h16.
<b>Comparação</b>	Comparar as etapas realizadas pelos operadores com os procedimentos definidos no manual operacional.	Realizados 16 exames durante o período da observação. Em todas as situações, verificou-se que os procedimentos XX.A e XX.W não foram aplicados pelos operadores.
<b>Avaliação e Conclusão</b>	Avaliar os impactos das inconformidades sobre a finalidade da atividade.	Considerando que os procedimentos não aplicados representam controles essenciais para segurança dos operadores e usuários dos exames, conclui-se que a operação do equipamento está sendo realizada de forma inadequada.



## 2.3. Explorando a Técnica

Ao utilizar a técnica observação, o profissional de auditoria busca avaliar se as atividades ou os processos desempenhados por pessoas dentro das organizações estão de acordo com os padrões e as normas (internos ou externos) previamente estabelecidos.

### DESTAQUE

Relembrando o que foi estudado, a observação pode ser utilizada em todas as etapas da auditoria, do planejamento ao monitoramento. É especialmente importante na avaliação de controles internos, pois a maioria dos testes de controle utiliza a observação como técnica. Essa técnica pode tanto gerar uma avaliação completa das atividades observadas em face de sua aplicação, como contribuir com outras técnicas de auditoria, complementando-as ou possibilitando outras frentes de análise.

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.
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.
- 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.