



Enap

# Técnicas de Auditoria Interna Governamental

Módulo

## 7 Considerações Finais Referentes às Técnicas de Auditoria



## **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. Combinação de Técnicas de Auditoria Governamental.....</b>      | <b>5</b>  |
| 1.1. Importância da Combinação.....                                   | 5         |
| 1.2. Possíveis Combinações.....                                       | 6         |
| <b>2. Outras Técnicas de Auditoria Governamental.....</b>             | <b>8</b>  |
| 2.1. Técnicas abordadas em Obras Nacionais e Internacionais.....      | 8         |
| 2.2. Técnicas abordadas por Spencer Pickett.....                      | 9         |
| 2.3. Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador (TAAC).....      | 10        |
| <b>3. Desafios na Aplicação das Técnicas de Auditoria.....</b>        | <b>10</b> |
| 3.1. Convergência de Esforços nos Níveis Institucional e Pessoal..... | 11        |
| 3.2. Valorização da Normatização de Auditoria Interna.....            | 11        |





## Módulo

# 7 Considerações Finais Referentes às Técnicas de Auditoria

Olá!

Desejamos boas-vindas ao **módulo 7** 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:

- Combinação de Técnicas de Auditoria Governamental.
- Outras Técnicas de Auditoria Governamental.
- Desafios na Aplicação das Técnicas de Auditoria.

**Desejamos um excelente estudo!**

## 1. Combinação de Técnicas de Auditoria Governamental

Ao final desta unidade, você deverá ser capaz de:

- Reconhecer a importância da combinação de técnicas na auditoria governamental..

### 1.1. Importância da Combinação

Durante o curso, tivemos a oportunidade de estudar os aspectos teóricos e aplicá-los em situações práticas de auditoria. Entretanto, em virtude da relevância e da complexidade dos objetos auditados, a adequação e a suficiência das evidências para os achados de auditoria geralmente não são atingidas com a aplicação de apenas uma técnica.

Nesses casos, a combinação de técnicas é imprescindível para que as evidências sejam adequadas e suficientes, o que exigirá da equipe de auditoria habilidades e conhecimentos de todas as ferramentas de coleta e de análise disponíveis.

Na etapa de planejamento dos trabalhos, após o estabelecimento das questões e subquestões de auditoria, dá-se início ao processo de elaboração dos procedimentos e, conseqüentemente, de definição das técnicas que serão aplicadas. A seleção das técnicas deve ser apropriada para trazer respostas às questões e subquestões norteadoras do trabalho, o que envolve a tomada de decisão sobre se a técnica pode ser aplicada de forma isolada ou se é necessário combiná-la com outras técnicas, de forma a se obter o melhor resultado possível.



No decorrer deste curso, estudamos algumas das principais técnicas de auditoria existentes com base no MOT.

## DESTAQUE

Diversos métodos são utilizados para executar procedimentos analíticos e variam desde a realização de comparações simples até análises complexas usando técnicas estatísticas avançadas.

Em síntese, é possível que, isoladamente, a aplicação de uma técnica de auditoria não seja o bastante para fornecer evidência adequada e suficiente para sustentar a opinião do auditor sobre determinado objeto ou processo sob avaliação. Nessas situações, é necessária a aplicação combinada de várias técnicas que propiciarão uma base confiável para responder às questões e subquestões de auditoria.

Se, por um lado, a combinação de técnicas de auditoria possibilita o fornecimento de evidências mais robustas e confiáveis, por outro lado, esse processo demandará, além de um nível razoável de conhecimento das técnicas, uma avaliação sobre a viabilidade, a disponibilidade de informações e os possíveis custos associados ao processo.

## 1.2. Possíveis Combinações

Alguns exemplos de possíveis combinações de técnicas são:

Análise documental + Inspeção =

Verificar a fidedignidade dos processos de aquisição e pagamento, e a existência física do bem.

Análise documental + Inspeção + Observação =

Verificar a fidedignidade dos processos de aquisição e pagamento, a existência física do bem e a sua adequada utilização pelos servidores do setor.

Análise documental + Confirmação externa + Inspeção + Observação =

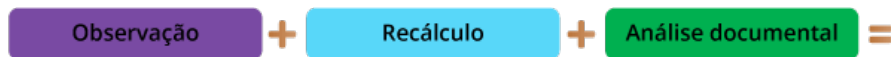
Verificar a fidedignidade dos processos de aquisição e pagamento, a existência física do bem e a sua adequada utilização pelos servidores do setor.

Observação + Reexecução =

Verificar se as atividades realizadas pelos servidores do setor estão em conformidade com os padrões definidos nos normativos vigentes e se os resultados dessa aplicação são adequados.

Observação + Reexecução + Análise documental =

Verificar se as atividades realizadas pelos servidores do setor estão em conformidade com os padrões definidos nos normativos vigentes e se os resultados dessa aplicação são adequados e suportados por documentação válida.



Verificar se as operações que envolvam cálculos são realizadas de acordo com os padrões definidos nos normativos vigentes e se os resultados dessa aplicação estão corretos e suportados por documentação válida.



Identificar índices e tendências a partir de informações consolidadas e verificar se os mesmos estão amparados em documentação de suporte válida.



Verificar a legitimidade e fidedignidade dos documentos selecionados em uma amostra e se os mesmos foram adequadamente registrados em demonstrativos contábeis, relatórios ou prestações de contas.



Verificar se as informações declaradas em demonstrativos contábeis, relatórios ou prestações de contas estão suportadas em documentos fidedignos e legítimos.



Identificar índices e tendências a partir de informações consolidadas e, então, realizar processo de comparação e identificação de melhores práticas com uso da técnica de *Benchmarking*.

Conforme explicado, existem situações em que a combinação de técnicas de auditoria é essencial para proporcionar ao auditor maior segurança quanto à adequação e suficiência das evidências, portanto, é importante que esse processo seja adequadamente considerado na fase de planejamento dos trabalhos. Nessa etapa, a combinação de técnicas deve ser precedida de estratégia, estudos, discussões e análises, permitindo uma abordagem de auditoria eficiente e eficaz, capaz de responder de forma adequada e suficiente às questões e subquestões de auditoria.

## DESTAQUE

No entanto, por mais bem elaborado que seja o planejamento, nem sempre ele consegue prever todas as situações e peculiaridades de uma auditoria. Portanto, em situações específicas vivenciadas em campo ou mesmo no processo de supervisão dos trabalhos, é possível que algumas técnicas previstas no planejamento sejam consideradas insuficientes para fornecer as evidências necessárias à formação da opinião, devendo ser complementadas ou combinadas com o uso de técnicas adicionais apropriadas.

### 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.
- BRASIL. Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Aprovado pela Instrução Normativa SFC nº 8, de 8 de dezembro de 2017.
- K. H. Spencer Pickett, The Internal Auditing Handbook, 2002, Wiley, Chichester.
- 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. Outras Técnicas de Auditoria Governamental

Ao final desta unidade, você deverá ser capaz de:

- Identificar outras técnicas de auditoria governamental.

### 2.1. Técnicas abordadas em Obras Nacionais e Internacionais

Embora o MOT não tenha como objetivo apresentar uma lista exaustiva, as técnicas de auditoria abordadas por ele e por este curso estão alinhadas com aquelas citadas por outras obras nacionais e internacionais que tratam desse tema.

O quadro a seguir faz um comparativo entre as técnicas abordadas pelo MOT e em outras obras de auditoria.

| Obra de Auditoria   | Técnicas coincidentes com o MOT   | Técnicas adicionais ao MOT |
|---|---|----------------------------|
| Auditoria: Filosofia e Técnica. Cook; Winkle                    | Exame, inspeção, confirmação, repetição de cálculo, observação, averiguação, comparação.  | Não há*                    |
| Auditoria. Boyton; Johnson; Kell                                | Revisão analítica, inspeção, confirmação, questionamentos, contagem, rastreamento, <i>vouching</i> , observação, repetição.                                 | Não há*                    |
| <i>Auditing and Assurance Services: an Integrated Approach.</i> | <i>Physical examination, confirmation, document, analytical procedures, inquiries of the client, recalculation, reperformance, observation.</i>             | Não há*                    |
| Auditoria (Auditing). Johnstone, Gramling, Rittenberg.          | <i>Inspection of documentation, observation, reperformance, inquiry, inspection of assets, external confirmation, recalculation, analytical procedures.</i> | Não há*                    |





|  |  |  |
|--|--|--|
| <p><i>The Internal Auditing Handbook. K. H. Spencer Pickett.</i></p>   | <p><i>Analytical review, re-performance, observation, corroboration, analytical review, inspection, reconciliation, expert opinion, interviews, review of published reports/research, independent confirmation, receiving the service as a client, mathematical models, questionnaires, comparison, user satisfaction surveys.</i></p> | <p><i>Expert opinion, user satisfaction surveys e receiving the service as a client.</i></p> |
| <p>*Apesar das nomenclaturas serem diferentes das técnicas no MOT, as técnicas são equivalentes em conceito.</p> |  |  |

## 2.2. Técnicas abordadas por Spencer Pickett

A título de conhecimento, vamos conceituar brevemente as três técnicas de auditoria tratadas na obra *The Internal Auditing Handbook*, de K. H. Spencer Pickett, e que não foram abordadas neste curso, lembrando que é recomendável um maior aprofundamento por parte de cada auditor para sua aplicação.

### ***Expert opinion (opinião de especialista)***

Por vezes, em face da complexidade dos temas ou objetos abordados nos trabalhos e não haver o conhecimento especializado sobre o assunto, as equipes de auditoria isoladamente não reúnem as condições necessárias para emitir uma opinião apropriada. Nesses casos, é recomendável recorrer à assistência de especialistas não pertencentes à unidade de auditoria e que detenham as prerrogativas necessárias para proceder à avaliação. Mais informações e requisitos sobre o uso de especialistas podem ser consultados na norma de auditoria financeira [NBC TA 620 – Utilização do Trabalho de Especialistas](#).

### ***User satisfaction surveys (questionários de satisfação dos usuários)***

Nada melhor para avaliar um serviço ou programa de governo do que obter *feedback* direto dos seus usuários ou beneficiários. Além disso, eles podem fornecer comentários sobre os procedimentos de controle de qualidade e opiniões completamente imparciais do serviço auditado.

### ***Receiving the service as a client (receber o serviço como um cliente)***

Essa técnica é uma abordagem de auditoria na qual o auditor se apresenta como cliente do serviço, produto ou programa de governo, de forma a avaliar, em uma situação real, a adequação dos procedimentos e a qualidade do serviço e do atendimento prestado ao cidadão. Dadas as implicações e riscos envolvidos nesse tipo de avaliação, sua utilização deve ser precedida da adequada definição de estratégias, formas de abordagem e perfil do profissional que aplicará a técnica.



## 2.3. Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador (TAAC)

Além das técnicas abordadas neste curso, o MOT faz referência às técnicas de auditoria assistidas por computador (TAAC), cuja abordagem é descrita no item 4.3.4.6.11.

De forma bem resumida, as TAAC representam a concretização informatizada de outras técnicas que visam analisar dados ou informações coletadas em sistemas ou processos automatizados.

### DESTAQUE

Nesse sentido, o uso de TAAC representa o processamento de dados ou informações, de forma a gerar interpretações, indicativos ou relatórios de exceção sobre determinada área ou processo auditado.

A técnica procedimentos analíticos é um excelente exemplo de técnica convencional de auditoria que é potencializada com o uso de TAAC, fornecendo evidência de auditoria em número e qualidade representativa ao processo de formação de opinião.

#### 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.
- BRASIL. Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Aprovado pela Instrução Normativa SFC nº 8, de 8 de dezembro de 2017.
- K. H. Spencer Pickett, The Internal Auditing Handbook, 2002, Wiley, Chichester.
- 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.

## 3. Desafios na Aplicação das Técnicas de Auditoria

Ao final desta unidade, você deverá ser capaz de:

- Reconhecer os desafios na aplicação das técnicas de auditoria.



### 3.1. Convergência de Esforços nos Níveis Institucional e Pessoal

Os desafios na aplicação das técnicas de auditoria envolvem justamente os atributos contidos nos princípios fundamentais para a prática de auditoria estabelecidos pela [IN SFC nº 3/2017](#): competências, habilidades técnicas e conduta ética dos auditores internos.

#### DESTAQUE

Por essa razão, ressalta-se a necessidade de convergência de esforços nos níveis institucional e pessoal, no sentido de promover a regulamentação, o conhecimento e o aperfeiçoamento contínuo dos profissionais de auditoria, propiciando o alcance de resultados relevantes e credíveis aos trabalhos de auditoria.

### 3.2. Valorização da Normatização de Auditoria Interna

As Uaigs devem investir continuamente no sentido de normatizar a atividade de auditoria interna, incluindo o uso das técnicas de auditoria, bem como implementar programas de capacitação e supervisão dos trabalhos. Em contrapartida, é requerido dos auditores o compromisso permanente com o aperfeiçoamento técnico e o devido zelo profissional, de forma a atingir, coletivamente, a adequada proficiência e capacidade da atividade de auditoria.

#### DESTAQUE

Destaca-se que é necessário que cada profissional busque expandir e consolidar seus conhecimentos sobre este e outros assuntos relacionados à prática da atividade de auditoria interna por meio de estudos, grupos de discussão ou processos de mentoria.

Conforme estabelecido pela IN SFC nº 3/2017, a atividade de auditoria interna governamental tem como propósito adicionar valor e melhorar as operações das organizações públicas, auxiliando-as a realizarem seus objetivos.

A realidade nos mostra o quão grande e relevante é esse desafio, portanto, igual deve ser o nosso engajamento para que isso seja efetivamente alcançado.

#### Referência

- BRASIL. Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Aprovado pela Instrução Normativa SFC nº 3, de 9 de junho de 2017.