



Enap

Técnicas de Auditoria Interna Governamental

Módulo

1

Considerações iniciais
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

| | |
|--|-----------|
| 1. Planejamento dos Trabalhos de Auditoria..... | 5 |
| 1.1. Etapas do Planejamento..... | 5 |
| 1.2. Matriz de planejamento..... | 7 |
| 2. Procedimentos de Auditoria..... | 8 |
| 2.1. Conceito de Procedimento..... | 8 |
| 2.2. Natureza do procedimento..... | 9 |
| 3. Evidência de Auditoria..... | 11 |
| 3.1. Natureza das evidências..... | 11 |
| 3.2. Fontes de informação..... | 12 |
| 4. Atributos das Evidências de Auditoria..... | 14 |
| 4.1. Elementos da Adequação das Evidências..... | 14 |
| 4.2. Suficiência das Evidências..... | 15 |
| 4.3. Fatores que podem afetar a Suficiência..... | 15 |
| 5. Técnicas de Auditoria..... | 17 |
| 5.1. Conceito de Técnicas..... | 17 |
| 5.2. Tipos de Técnicas..... | 17 |





Módulo

1 Considerações iniciais referentes às técnicas de auditoria

Olá!

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

Este curso possui o objetivo de apresentar conceitos e procedimentos das técnicas utilizadas na auditoria, conforme estabelecido no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT), aprovado pela Instrução Normativa SFC/CGU nº 8/2017.

Sugerimos que você leia o conteúdo e responda as questões na ordem em que estão dispostos. Mas você é livre para fazer isso quando e na ordem em que achar melhor - dentro do período de duração do curso. Só não deixe de garantir que fez tudo, para não ter problemas com a obtenção do certificado ao final do curso!

Desejamos um excelente estudo!

1. Planejamento dos Trabalhos de Auditoria

Ao final desta unidade, você deverá ser capaz de:

- Indicar as etapas do planejamento de auditoria.

1.1. Etapas do Planejamento

O Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Governamental do Poder Executivo Federal, aprovado pela IN SFC nº 3/2017, define auditoria interna governamental como:



uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.





Nos trabalhos de avaliação, podemos destacar quatro grandes etapas, interligadas e interdependentes, por meio das quais os trabalhos são programados e desenvolvidos, de forma a cumprir satisfatoriamente seus objetivos.

Acompanhe no infográfico a seguir:



Planejamento

Consiste em um processo dinâmico e contínuo que, para ser realizado adequadamente, requer conhecimento razoável sobre a unidade e o objeto auditados. São definidas, entre outras informações, questões e subquestões de auditoria, os testes a serem executados, os critérios de avaliação e as técnicas que serão aplicadas com vistas à obtenção das evidências de auditoria. Ademais, com base nas necessidades levantadas, é possível adotar medidas para prover os recursos humanos e materiais necessários à execução do trabalho.

Execução

Consiste em colocar em prática o programa de trabalho definido no planejamento. São executados os testes previstos por meio das técnicas de auditoria selecionadas e registrados os achados da equipe de auditoria, com base nos resultados obtidos. Os achados possibilitarão responder às questões de auditoria levantadas, de forma a atender ao objetivo da avaliação.

Comunicação de resultados

Consiste na apresentação do resultado final dos trabalhos de auditoria. São discutidas as situações encontradas, as análises realizadas, as conclusões obtidas, as opiniões geradas e as recomendações efetuadas referentes ao objeto da auditoria. Em geral, a comunicação dos resultados é feita por intermédio de um Relatório de Auditoria.

Monitoramento

Consiste em garantir a efetividade do trabalho de avaliação por meio da



Implementação das recomendações propostas na comunicação dos resultados. A partir desta etapa, verifica-se a existência de ganhos de desempenho nos objetos avaliados e de benefícios financeiros e não financeiros decorrentes da implementação das recomendações pela gestão. Ademais, é por meio do monitoramento que os motivos de eventuais faltas de implementação das recomendações são identificados e averiguados.

Mas qual é a relação dessas etapas com o tema do nosso curso?

É na etapa de planejamento que as técnicas a serem utilizadas na execução são definidas, ou seja, na fase de coleta e de análise de dados.

Os resultados dessas análises são comunicados normalmente por meio de relatórios, os quais trazem as recomendações que serão acompanhadas no processo, chamado de monitoramento.

De acordo com o MOT¹, o planejamento dos trabalhos individuais de auditoria envolve os seguintes passos:

Análise

Análise preliminar do objeto da auditoria.

Definição

Definição dos objetivos e do escopo do trabalho, considerando os principais riscos existentes e a adequação e suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos.

Elaboração

Elaboração do programa de trabalho.

A observância dessas fases é essencial para que os auditores tenham segurança razoável na elaboração do planejamento dos trabalhos de auditoria com foco nos riscos e, conseqüentemente, agreguem valor à unidade auditada, identificando oportunidades para aperfeiçoamento dos seus processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controle.

1.2. Matriz de planejamento

É importante saber que o planejamento tem impacto em todas as outras fases do trabalho de auditoria e, conseqüentemente, é essencial para o sucesso.

Para ajudar na elaboração e registro do planejamento, normalmente, as equipes de auditoria contam com um programa de trabalho ou matriz de planejamento.

[1] Consulte o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT) disponível na biblioteca do curso.



A matriz de planejamento é o documento que ajuda a equipe de auditoria a definir os objetivos do trabalho, os critérios relativos ao objeto auditado e os meios pelos quais se pretende chegar aos objetivos.

DESTAQUE

Para entender mais sobre a matriz de planejamento, acesse o arquivo na biblioteca do curso.

Referências

- 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.
- 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.

2. Procedimentos de Auditoria

Ao final desta unidade, você deverá ser capaz de:

- Identificar a natureza do procedimento de auditoria.

2.1. Conceito de Procedimento

Podemos definir procedimento de auditoria como um conjunto de exames previstos na matriz de planejamento ou no programa de trabalho.

DESTAQUE

É importante saber que a finalidade do procedimento de auditoria consiste em obter evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, que permitam responder a uma ou mais questões de auditoria definidas na fase de planejamento do trabalho.



2.2. Natureza do procedimento

Você sabia que, de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria Financeira, aprovadas no Brasil por intermédio das Normas Brasileiras de Contabilidade¹:



O auditor deve planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão se baseiam e respondem aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações.



A natureza do procedimento de auditoria refere-se à sua finalidade e ao seu tipo.

Acompanhe o significado de cada um:

Finalidade

Temos os testes de controle, subdivididos em testes de desenho e de implementação e testes de efetividade operacional, e os procedimentos substantivos, subdivididos em testes de detalhes e procedimentos analíticos substantivos.

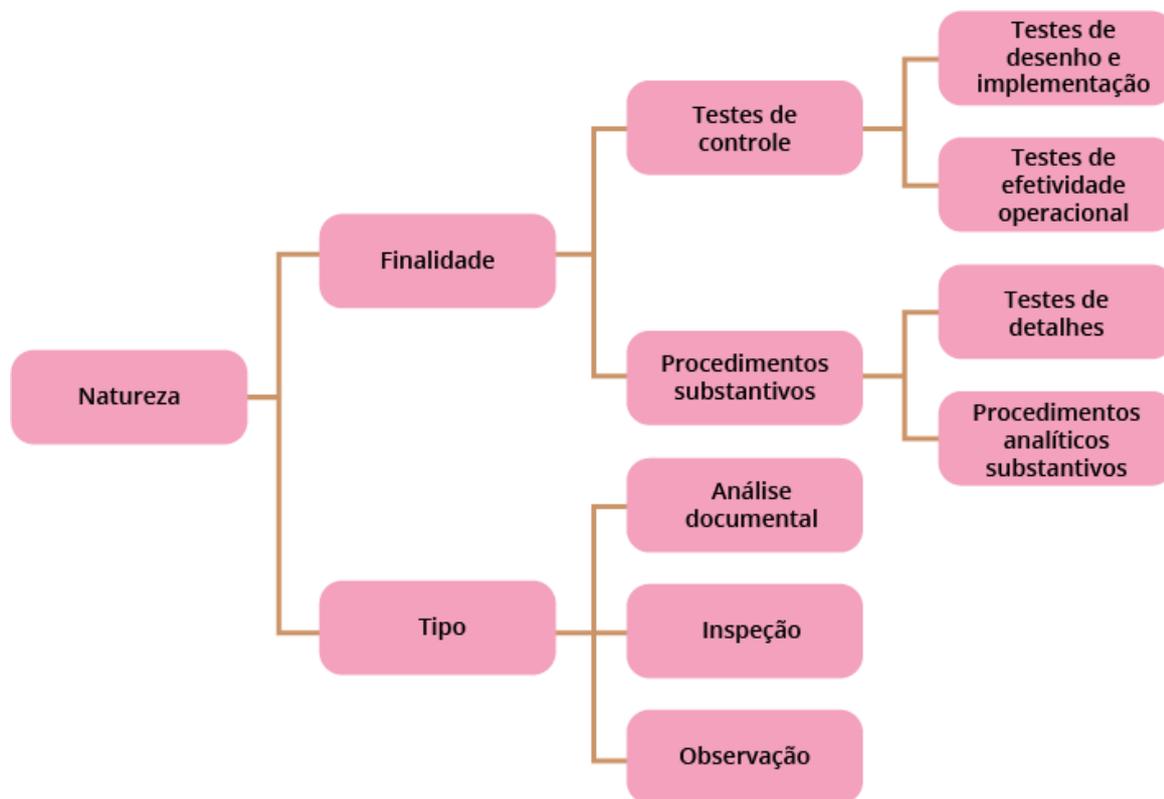
Tipo

Temos inspeção, confirmação externa, recálculo, observação, indagação, procedimentos analíticos, reexecução, entre outros.

Cabe ressaltar que os procedimentos classificados por tipo também são conhecidos como técnicas de auditoria.

Resumindo, de acordo com a natureza, os procedimentos de auditoria podem ser divididos em:

[1] Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.214, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 330.

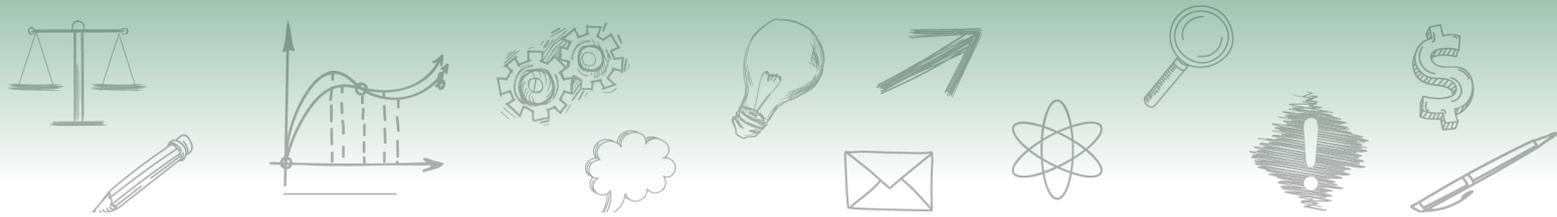


DESTAQUE

Para entender melhor a diferença entre esses procedimentos, acesse o Manual de Orientações Técnicas de Auditoria Interna Governamental (MOT), tópico 4.3.4, disponibilizado na biblioteca do curso.

Referências

- 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.
- 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.



3. Evidência de Auditoria

Ao final desta unidade, você deverá ser capaz de:

- Conceituar a evidência de auditoria.

3.1. Natureza das evidências

As evidências de auditoria são as informações e os dados coletados, analisados e avaliados pelo auditor, utilizando as técnicas de auditoria para sustentar os achados e as conclusões do trabalho.

Constituem meio de informação ou de prova para fundamentar a opinião da auditoria interna governamental e, ao mesmo tempo, reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável.

DESTAQUE

As informações coletadas, analisadas e avaliadas devem estar registradas em papéis de trabalho organizados e devidamente referenciados.

Para compreender o papel das evidências nos trabalhos de auditoria, vamos conceituar a natureza das evidências, as fontes de informação e os atributos das evidências.

Quanto à natureza, podem ser classificadas em:

- Legais, subdivididas em direta, circunstancial, conclusiva e corroborativa.
- Típicas de auditoria, subdivididas em física, testemunhal, analítica e documental¹.

Vamos conhecer um pouco mais dessa classificação na tabela a seguir:

| Natureza | Classe | Descrição | Exemplos |
|----------|----------------|--|--------------------------------------|
| Legais | Direta | Comprova diretamente um fato, sem que seja necessário elaborar suposições. | Fotografia de um muro em construção. |
| | Circunstancial | Demonstra um fato que pode levar a outro fato, porém não é suficiente para sustentar um achado. Também é conhecida como indício. | Processo sem numeração de páginas. |

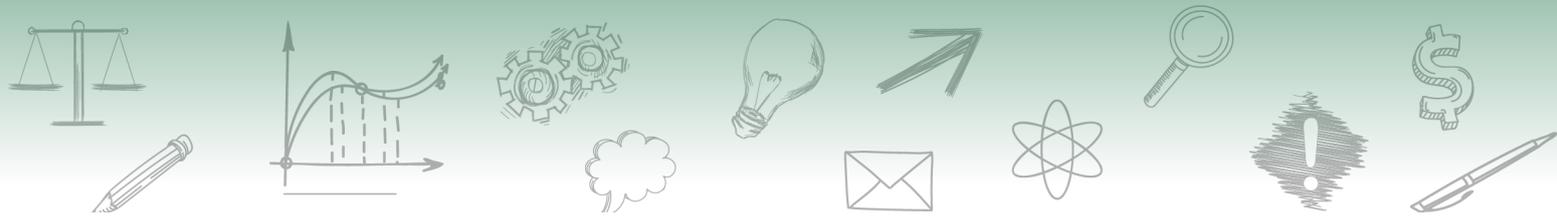
[1] Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.214, de 27 de novembro de 2009, que aprova a NBC TA 330.



| | | | |
|----------------------|---------------|---|--|
| Legais | Conclusiva | Constitui prova absoluta dos fatos e das circunstâncias que informa. É mais difícil de ser obtida porque envolve altos custos e longos períodos. | Laudo pericial atestando a falsificação de documentos e de assinaturas. |
| | Corroborativa | Serve de suporte para outras evidências, tornando-as mais confiáveis, relevantes e úteis. Deve ser obtida a partir de fontes diferentes das evidências originais, podendo ser internas ou externas ao órgão ou entidade auditada. | |
| Típicas de auditoria | Física | São evidências obtidas por meio das técnicas de inspeção física e observação. | Fotografias, vídeos, mapas, gráficos, tabelas e registros de observação de alguma atividade desenvolvida por servidores ou funcionários da unidade auditada. |
| | Testemunhal | São constituídas por informações prestadas por terceiros, mediante declarações verbais ou escritas, ou por informações colhidas por meio de técnica de entrevista ou questionário. | Questionário com as respostas às questões formuladas ou registros de entrevistas. |
| | Analítica | São resultantes da verificação das inter-relações entre dados. As técnicas utilizadas são amostragem, técnicas assistidas por computador, conciliação e revisão analítica. | Tabelas, quadros, em meio físico ou eletrônico, contendo registros dos dados e das análises realizadas pela equipe de auditoria. |
| | Documental | São obtidas de fontes internas ou externas à organização. | Relatórios, memorandos, atas, contratos, ofícios, notas fiscais, notas de empenho, notas de serviço, termos de contrato e demais documentos que contenham alguma informação comprobatória. Tais evidências podem estar armazenadas tanto em meio físico quanto eletrônico. |

3.2. Fontes de informação

Agora, vamos conceituar as fontes de informação.



DESTAQUE

Fontes de informação são os locais ou os espaços onde estarão ou serão geradas as evidências para os trabalhos de auditoria.

Portanto, tais evidências podem ser internas ou externas à organização ou à entidade auditada.

Evidências Internas

São produzidas no âmbito da organização e podem ser processadas por uma parte externa ou não. Geralmente, os auditores atribuem a esse tipo de evidência menor credibilidade do que às externas.

Evidências Externas

São produzidas por organização independente da unidade auditada e podem ser processadas ou não pela unidade. Normalmente, se atribui maior credibilidade a esse tipo de evidência do que às internas, especialmente se forem encaminhadas diretamente ao auditor e elaboradas por pessoa ou instituição independente e competente no assunto.

Há ainda as informações produzidas por serviços de terceiros que não se enquadram perfeitamente nos casos anteriores, já que são produzidas externamente à organização, mas não guardam o mesmo grau de confiabilidade e de independência de uma fonte externa.

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.



4. Atributos das Evidências de Auditoria

Ao final desta unidade, você deverá ser capaz de:

- Especificar os elementos referentes à adequação das evidências de auditoria.

4.1. Elementos da Adequação das Evidências

Relembrando, evidências são informações que têm como finalidade apoiar os achados e as conclusões dos trabalhos de auditoria.

DESTAQUE

Para que isso de fato ocorra, é imprescindível que as evidências de auditoria sejam dotadas de atributos como adequação e suficiência.

A adequação é uma medida de qualidade da evidência de auditoria. A evidência adequada deve ser provida de confiabilidade, fidedignidade, relevância e utilidade. Além disso, o MOT destaca o grau de persuasão como requisito necessário para a evidência de auditoria.

Agora, vamos aprofundar nos elementos supracitados:

Confiabilidade e fidedignidade

Informações confiáveis são entendidas como as melhores de se obter por meio de técnicas de auditoria apropriadas.

Para que sejam confiáveis, as evidências devem ser fidedignas e representarem de forma precisa os fatos, ou seja, devem ser válidas, sem erros ou tendências.

Embora não haja regras rígidas para determinar a confiabilidade das evidências, existem diretrizes gerais utilizadas por auditores internos governamentais, conforme demonstra o quadro a seguir:

| Evidências | |
|---|---|
| Mais confiáveis | Menos confiáveis |
| Obtidas de terceiros independentes. | Obtidas 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. |



Relevância

Requer que a evidência esteja diretamente relacionada aos objetivos e ao escopo do trabalho. A avaliação do que seja uma informação relevante é uma questão de lógica e de julgamento profissional.

Uma evidência relevante faz diferença para os usuários das informações, ou seja, é capaz de mudar a decisão do usuário sobre determinada questão.

Como os recursos destinados ao trabalho de auditoria são sempre escassos, é bom lembrar que, se a equipe despender tempo em uma análise que irá gerar uma evidência com menor grau de relevância, terá menos tempo disponível para as demais análises.

Utilidade

Relaciona-se com a capacidade de auxiliar o auditor a atingir os objetivos da auditoria. Para tanto, deve ser útil também para a construção dos achados e para a formação da opinião emitida pelo auditor.

Grau de persuasão

A persuasão é a capacidade de a informação apoiar o auditor na formulação de achados, de conclusões e de recomendações, garantindo-lhe segurança razoável para convencer o auditado e os demais destinatários do trabalho de que a sua opinião está correta.

4.2. Suficiência das Evidências

A suficiência é uma medida de quantidade de evidências de auditoria necessária para torná-las convincentes.

A evidência suficiente é aquela que se sustenta a ponto de permitir que outro profissional imparcial chegue à mesma conclusão alcançada pela equipe que realizou a auditoria.

DESTAQUE

É importante saber que não há uma fórmula para calcular a suficiência das evidências, mas existem certos fatores que costumam auxiliar na tomada de decisão referente a esse atributo.

4.3. Fatores que podem afetar a Suficiência

Na avaliação da suficiência, a equipe de auditoria deve proceder à análise dos fatores que podem gerar a necessidade de maior ou menor quantidade de evidências.



A seguir, sem prejuízo de outros fatores, discutiremos a materialidade, o custo, os critérios de amostragem, os riscos e a qualidade das evidências.

Materialidade

Refere-se aos valores dos objetos auditados, tais como os bens físicos, as transações, as operações, as atividades, as ações governamentais, os projetos. Quanto maior o valor do objeto auditado, maior deverá ser a extensão das evidências para fundamentar os registros no relatório de auditoria.

Custo

No mundo social, as demandas são crescentes e os recursos são escassos. Além disso, obter uma evidência gera sempre um custo para a auditoria. Dessa forma, pode ocorrer que o custo para conseguir determinada evidência seja muito elevado e até inviável frente aos benefícios obtidos. Portanto, cabe à equipe de auditoria avaliar a relação custo-benefício das evidências que pretende obter e estudar as alternativas para alcançar as que realmente são necessárias. Nesse quesito, o equilíbrio é fundamental.

Critérios de amostragem

A seleção dos itens de determinada população ou universo do objeto auditado deve ter critérios de amostragem válidos. Se os métodos estatísticos forem desconsiderados na realização da auditoria, a suficiência das evidências poderá ser reduzida.

Riscos

Quanto maiores forem os riscos relacionados ao objeto examinado, maior segurança deverá ser obtida por meio dos procedimentos.

Nesses casos, a equipe deve planejar testes que garantam maior quantidade de evidências ou evidências de melhor qualidade. Para isso, é necessário definir o tipo de abordagem dos testes a serem realizados, ou seja, testes de controles combinados com testes substantivos, ou uma abordagem somente com procedimentos substantivos, nos casos em que a avaliação preliminar indicar que os controles são inexistentes ou que os controles existentes são inadequados ou inoperantes.

Qualidade

A adequação das evidências obtidas afeta diretamente a sua suficiência em uma relação inversamente proporcional. Quanto maior a qualidade das evidências (mais confiáveis, mais relevantes e mais úteis), menor será a quantidade de evidências necessárias; quanto pior for a qualidade, maior será a quantidade necessária.



Vale destacar que apenas a obtenção de mais evidências não compensa a má qualidade das evidências obtidas.

É importante ressaltar que somente será possível obter evidências adequadas e suficientes se, entre outras ações, a equipe de auditoria construir um planejamento consistente e eficaz.

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.

5. Técnicas de Auditoria

Ao final desta unidade, você deverá ser capaz de:

- Reconhecer os tipos de técnicas de auditoria.

5.1. Conceito de Técnicas

Agora, vamos começar a estudar efetivamente as técnicas de auditoria, também conhecidas como tipos de procedimentos.

Mas, afinal, o que são técnicas de auditoria?

São ferramentas metodológicas utilizadas pelos auditores internos e externos com o objetivo de coletar e de analisar evidências adequadas e suficientes, capazes de fundamentar os achados e as conclusões constantes nos relatórios e nos pareceres de auditoria.

5.2. Tipos de Técnicas

É importante saber que existem diversas técnicas de auditoria que podem ser utilizadas na execução dos trabalhos. O Manual de Orientações Técnicas (MOT) apresenta doze dessas ferramentas, ou técnicas, que se aplicam ao universo de atuação das auditorias internas governamentais. São elas:



- Inspeção.
- Observação.
- Análise documental.
- Confirmação externa.
- Indagação.
- Recálculo.
- Procedimentos analíticos.
- Reexecução.
- Rastreamento.
- Vouching.
- Benchmarking.
- Técnicas de auditoria assistidas por computador (TAAC).

Qual a relação entre as técnicas de auditoria e as evidências?

As técnicas são os instrumentos utilizados pela auditoria para se obter evidências que sustentam os achados e as conclusões de auditoria.

Portanto, os achados devem estar sempre apoiados por evidências adequadas e suficientes, obtidas via técnicas de auditoria bem aplicadas.

A ilustração a seguir demonstra essa relação entre as técnicas e as evidências na construção dos achados 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.