



Enap

Técnicas de Auditoria Interna Governamental

Módulo

4 Técnica de obtenção da evidência testemunhal



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.

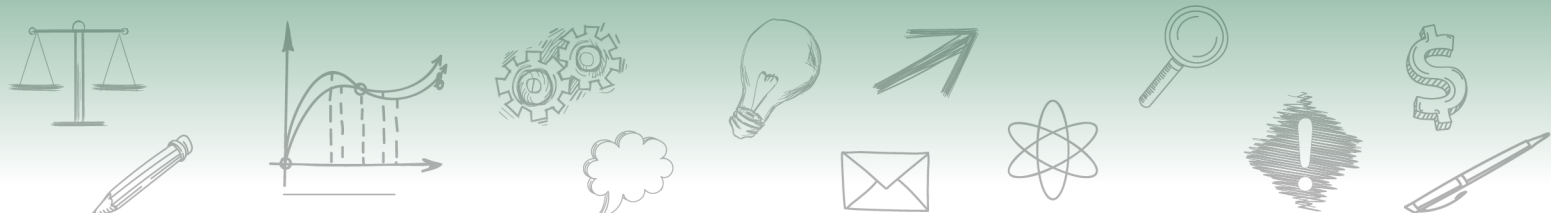


Enap, 2020

Enap Escola Nacional de Administração Pública

Diretoria de Educação Continuada

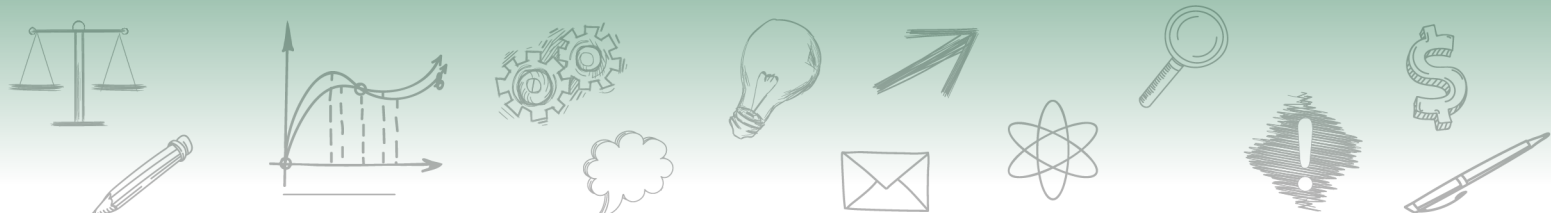
SAIS - Área 2-A - 70610-900 — Brasília, DF



Sumário

1. Indagação.....	5
1.1. Contextualização da Técnica.....	5
1.2. Aplicação da Técnica.....	7
1.3. Explorando a Técnica.....	13





Módulo

4 Técnica de obtenção da evidência testemunhal

Olá!

Desejamos boas-vindas ao **módulo 4** 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:

- Indagação.

Desejamos um excelente estudo!

1. Indagação

Ao final desta unidade, você deverá ser capaz de:

- Aplicar a técnica indagação na auditoria governamental.

1.1. Contextualização da Técnica

Acompanhe a definição de indagação prevista no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental, no item 4.3.4.6.5:



A indagação escrita ou oral (entrevista) consiste na formulação de perguntas com a finalidade de obter informações, dados e explicações que contribuam efetivamente para o alcance dos objetivos do trabalho de auditoria. Normalmente é utilizada para obter informações complementares ou para compreender fatos que não puderam ser esclarecidos por meio de outras técnicas de auditoria





As organizações públicas e privadas, embora tenham suas atividades operacionais e administrativas balizadas em manuais, normas, regulamentos e legislações, são dotadas de recursos humanos com informações e perspectivas singulares sobre os procedimentos efetivamente aplicados no contexto das diversas atividades realizadas e o impacto de políticas ou normas no dia a dia das operações e das pessoas envolvidas. Alguns desses recursos humanos são:

- Médicos, enfermeiros e profissionais de apoio de hospitais.
- Técnicos administrativos e professores de escolas e universidades.
- Escriturários, caixas e gerentes de bancos.
- Funcionários e gerentes de almoxarifados.
- Integrantes de comissões de licitação.
- Membros de comitês de gestão de riscos.
- Membros de conselhos de administração.

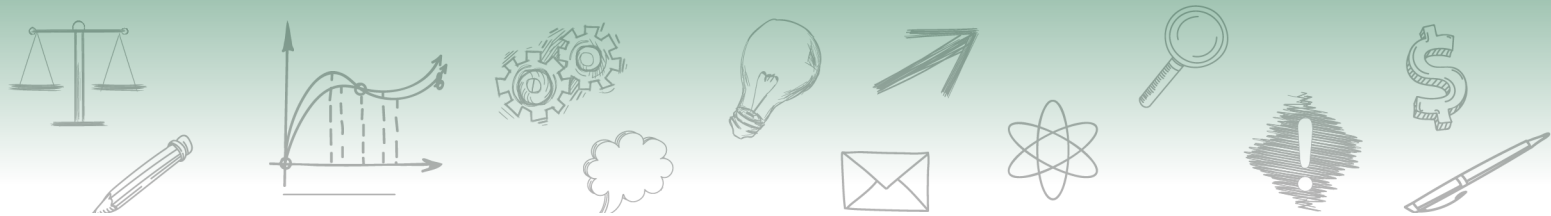
Além do contexto interno das organizações, é possível enumerar diversos grupos de pessoas que, embora não possuam vínculo direto, mantêm algum tipo de relacionamento com tais organizações, seja como usuários dos serviços prestados, fornecedores de bens ou serviços, ou qualquer outra relação que lhes dê condição de emitir opinião ou mesmo avaliar a qualidade dos programas governamentais ou serviços prestados pelo poder público. Temos nesse grupo:

- Pacientes de hospitais e de postos de saúde.
- Alunos de escolas e de universidades.
- Beneficiários de programas sociais, como o Bolsa Família e o Benefício de Prestação Continuada.
- Segurados do INSS.
- Consumidores de serviços públicos, como fornecimento de água, de energia, de combustíveis.
- Produtores rurais que recebem financiamentos e subsídios.
- Contribuintes do fisco.

Há, portanto, dois grupos distintos de pessoas com conhecimento e experiências sobre as atividades das organizações e dos programas de governo: o público interno e o externo. Com seus conhecimentos e experiência, ambos podem e, em alguns casos, devem contribuir com o processo de auditoria, quando o objetivo for avaliar macroprocessos e programas de governo em que elas estejam inseridas direta ou indiretamente.

DESTAQUE

A experiência de cada pessoa sobre as atividades e o seu conhecimento sobre problemas e boas práticas das organizações são fatores relevantes que poderão ser conhecidos apenas por meio de conversas e de questionamentos junto a cada indivíduo. A técnica apropriada para obter e extrair informações ou evidências por meio da interação e de comunicações verbais ou escritas entre a equipe de auditoria e as pessoas é a indagação.



1.2. Aplicação da Técnica

A técnica indagação pode ser escrita ou oral. A forma escrita é geralmente denominada questionário e a oral, entrevista. Ambas visam obter informações, dados e explicações sobre macroprocessos, processos, atividades, operações ou programas de governo que estejam dentro do escopo e abrangência dos trabalhos de auditoria.

Informações, dados e explicações obtidos pela indagação contribuem tanto para fornecer evidências para determinado achado quanto para entender sobre o funcionamento de macroprocessos, processos, atividades, operações ou programas de governo no contexto exploratório da auditoria.

Essa técnica é direcionada a pessoas, organizações, órgãos públicos ou especialistas, internos ou externos à unidade auditada, que estejam envolvidos direta e indiretamente com o objeto da auditoria e possam contribuir com o alcance dos resultados do trabalho.

Relembrando, a indagação pode ser operacionalizada por meio de entrevistas (indagação oral) ou mediante aplicação de questionários (indagação escrita). Para assegurar os melhores resultados, é preciso conhecer as nuances, as peculiaridades e alguns cuidados que devem ser observados quanto à aplicação desses dois tipos de abordagem.

Entrevista (indagação oral)

Procedimento de coleta de informações do entrevistado pelo entrevistador. A entrevista é mais adequada para situações em que há muitos aspectos a serem esclarecidos, porque facilita e agiliza o fluxo de informações.

O MOT classifica a entrevista em três tipos:

1. livre ou não estruturada: realizada sem roteiro prévio ou com roteiro simplificado (contendo os principais pontos de interesse da equipe, mas permitindo que sejam formuladas outras questões no momento). Nesse tipo de entrevista, deve ser dada ao entrevistado a liberdade de desenvolver o assunto. Geralmente, é usada em estudos exploratórios;
2. semiestruturada: realizada mediante um roteiro previamente estabelecido; normalmente traz perguntas fechadas e algumas abertas;
3. estruturada: baseada em roteiro fixo, com perguntas bem definidas.

Como qualquer técnica de auditoria, a indagação oral deve preceder de um planejamento adequado que seja dotado de etapas norteadoras. Assim, antes de elaborar a entrevista, a equipe de auditoria deve:

1. obter o conhecimento sobre a Unidade Auditada, sobre a área a ser examinada e também sobre a técnica a ser utilizada;
2. listar as informações a serem obtidas;



3. construir um roteiro de entrevista com questões objetivas organizadas por ordem de importância;
4. selecionar o entrevistado (é interessante levantar informações sobre o entrevistado e a relação que ele tem com o assunto);
5. definir o número de entrevistados, se for mais de um;
6. marcar a hora e o local da entrevista com antecedência.

Ainda na fase de planejamento, a Uaig deve considerar requisitos de habilidades profissionais e interpessoais que a equipe deve possuir para garantir uma boa entrevista. Para isso, é necessário que o auditor entrevistador:

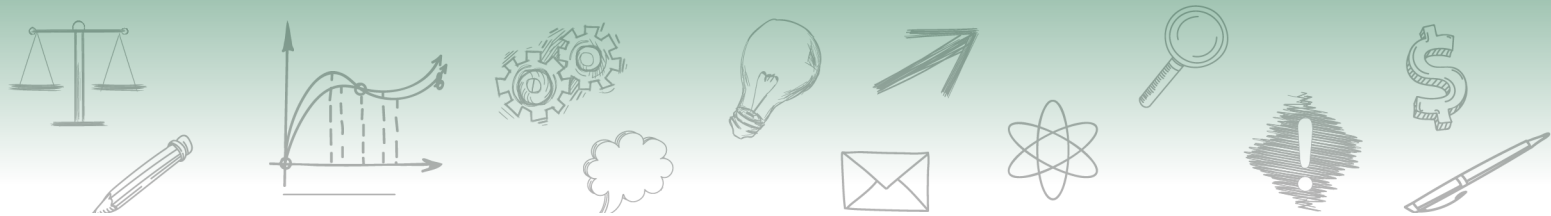
1. seja educado, prestativo, discreto e objetivo;
2. tenha boa comunicação verbal, disposição para ouvir, empatia no momento da realização da entrevista, além de atitude compreensiva e neutra, ou seja, não deve emitir opiniões (contrárias ou a favor) acerca das colocações do entrevistado;
3. esteja atento a informações que possam ser subentendidas;
4. apresente comportamento adequado na busca de informações, não estimulando debates/situações polêmicas que possam desviar o foco da entrevista e dificultar a cooperação do entrevistado;
5. evite: tom acusatório; declarações não sustentadas por evidências ou que façam o entrevistado se sentir coagido; questionamentos desnecessários, não relacionados com o objeto da auditoria ou ainda o uso excessivo de termos técnicos.

No momento da entrevista ou pouco antes dela, é preciso observar os seguintes passos:

1. caso pretenda que a entrevista seja gravada, perguntar ao entrevistado se ele concorda com a gravação antes de iniciar a entrevista;
2. cuidar para que o número de entrevistadores seja de, no mínimo, dois, de modo que um possa efetuar anotações, enquanto o outro realiza as perguntas, sobretudo se a entrevista não for gravada, e também para que se resguarde a segurança dos auditores;
3. buscar um local adequado em que não haja interrupções, barulhos, distrações;
4. explicar o objetivo da entrevista;
5. após formalizar o resultado da entrevista (reduzido a termo), submetê-lo formalmente ao entrevistado para fins de ratificação, estabelecendo-se um prazo para a resposta (o encaminhamento pode ser realizado por e-mail).

Questionário (indagação escrita)

Documento contendo uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas pelos entrevistados por escrito, geralmente sem a presença dos auditores. Os questionários podem ser entregues pessoalmente ou por outros meios, como correio, e-mail ou formulários eletrônicos. Nessa modalidade, os entrevistados preenchem as informações solicitadas, que são recolhidas



em uma base de dados preparada para essa finalidade.

De forma similar ao que ocorre na elaboração das entrevistas, o bom questionário de auditoria deve ser precedido de uma adequada etapa de planejamento. A seguir, com base em referências da área de metodologia científica, listamos seis etapas para elaborar um questionário de auditoria adequado:

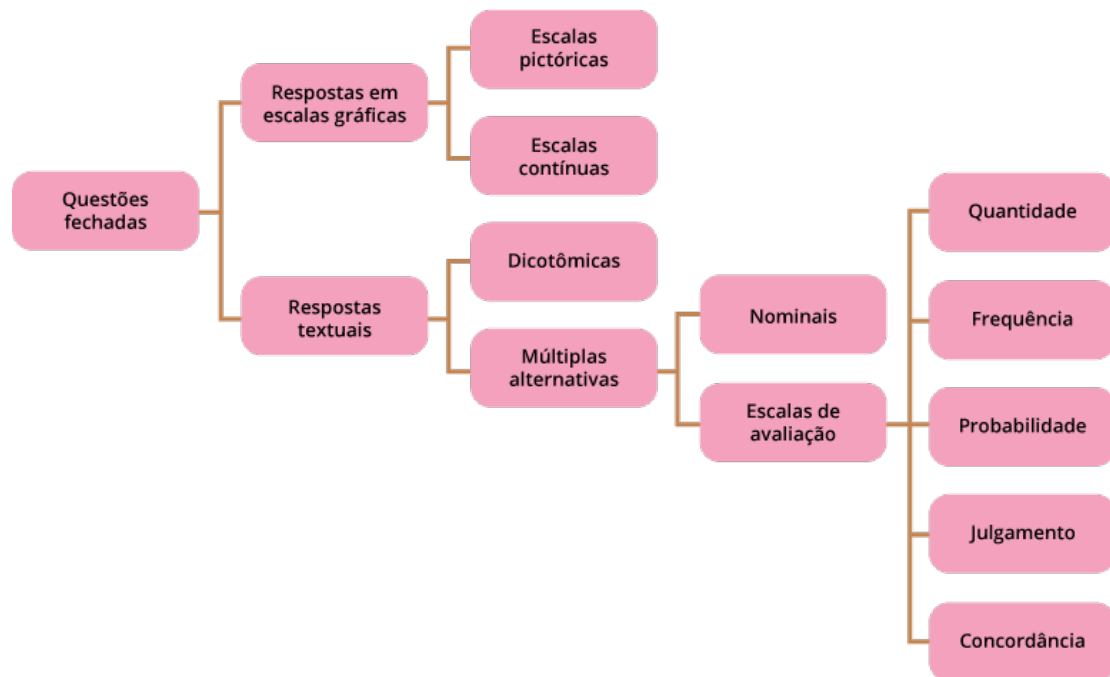
1. Rever as questões e subquestões de auditoria, assegurando que os questionamentos estejam alinhados aos objetivos do trabalho.
2. Arrolar as informações a serem coletadas.
3. Formular as perguntas com base na lista de informações do item anterior.
4. Ordenar as perguntas.
5. Cuidar dos aspectos visuais do questionário.
6. Realizar um ou mais testes antes de enviar o questionário aos respondentes.

As perguntas formuladas na terceira etapa podem ser abertas ou fechadas (afirmação que se aplica também às entrevistas). As questões fechadas apresentam um número limitado de alternativas de resposta, enquanto as questões abertas permitem que as pessoas respondam livremente, todavia, caso o número de entrevistados seja grande, isso pode dificultar o processo de consolidação dos resultados.

As questões abertas e fechadas têm características e finalidades diferentes. No quadro a seguir, são apresentadas algumas dessas diferenças, de forma a permitir melhor entendimento sobre sua aplicabilidade e facilitar o processo de tomada de decisão quando da elaboração de um questionário.

Questões abertas	Questões fechadas
Formulação das questões não requer conhecimento prévio aprofundado do objeto.	Formulação das questões requer conhecimento prévio aprofundado do objeto.
Natureza mais exploratória e menos avaliativa.	Natureza mais avaliativa e menos exploratória.
Menos estruturadas.	Mais estruturadas.
Categorização e codificação das respostas demandam análise e tempo, o que pode gerar aumento do custo de aplicação ou tornar inviável a categorização devido a respostas sem sentido ou confusas.	Categorização e codificação mais simples, uma vez que as alternativas de resposta são as mesmas para todos.
Mais úteis quando os auditores querem saber o que as pessoas pensam e como percebem as atividades realizadas ou os serviços recebidos.	Tendem a ser mais usadas quando a fase preliminar do planejamento e as questões de auditoria já estão definidas.

No que se refere especificamente às perguntas fechadas, devemos atentar para a existência de diversas modalidades à disposição. O esquema a seguir demonstra alguns tipos e possibilidades de respostas para se formular questões fechadas em questionários de auditoria.



De forma sucinta, vamos definir essas classificações:

Respostas em escalas gráficas: o respondente marca a resposta conforme a orientação gráfica de figuras, desenhos ou imagens. O gráfico se sobressai a qualquer texto da pergunta.

Escalas pictóricas: o respondente assinala a figura ou o desenho de acordo com a orientação.

Escalas contínuas: o respondente assinala ao longo de uma linha contínua que tem dois critérios extremos.

Respostas textuais: o respondente marca a resposta conforme orientação e alternativas textuais. O texto se sobressai a qualquer gráfico ou figura da pergunta.

Respostas textuais dicotômicas: o respondente assinala dentro de duas possibilidades: sim ou não; concordo ou não concordo; pouco ou muito.

Respostas textuais de múltiplas alternativas: o respondente tem mais de duas opções de respostas nominais ou em escalas avaliativas.

Respostas nominais: o respondente tem como opção de respostas nomes que não têm relação de ordem ou escalas.

Respostas de escalas de avaliação: o respondente tem como opção de respostas nomes que têm relação de ordem ou escalas.

A seguir, citamos alguns exemplos de tipos de escalas de avaliação.



Escalas de quantidade:

() Muito pouco () Pouco () Médio () Muito () Bastante

Escalas de frequência:

() Nunca () Raramente () Às vezes () Frequentemente () Sempre

Escalas de probabilidade:

() Impossível () Pouco provável () Provável () Muito provável () Certo

Escalas de julgamento:

() Péssimo () Ruim () Razoável () Bom () Excelente

Escalas de concordância:

() Discordo totalmente () Discordo () Não concordo e nem discordo () Concordo () Concordo totalmente

Com base nesse conhecimento, a equipe de auditoria deve avaliar o tipo mais adequado de questões fechadas a serem empregadas, assegurando, ao máximo, o adequado fornecimento de evidências com vistas a cumprir o objetivo do procedimento e da questão de auditoria respectiva. Previamente, também deve definir como será a tabulação e a categorização das respostas colhidas, bem como o tempo e o custo envolvido na elaboração, aplicação e tratamento das respostas ao questionário. Por fim, não se pode esquecer que o questionário precisa sempre guardar alinhamento com o contexto do objetivo da auditoria.

Encerrada a entrevista ou respondidos os questionários, as informações obtidas devem ter a sua veracidade avaliada. É possível que as respostas forneçam informações divergentes das que a equipe de auditoria obteve por outros meios, o que poderá tornar necessária a modificação dos procedimentos de auditoria ou a execução de outros não previstos inicialmente.

Outras técnicas de entrevistas

A literatura especializada apresenta outras técnicas comumente utilizadas em projetos de pesquisas científicas e que podem ser aplicadas no contexto dos trabalhos de auditoria. De forma a prover um panorama sobre essas técnicas, apresentamos um breve relato nas palavras de Gilberto de Andrade Martins e Carlos Renato Theóphilo:

(i) Laddering



Trata-se de técnica utilizada em entrevista através de uma série de perguntas do tipo: “por que isto é importante para você?” É uma técnica adequada à avaliação qualitativa que auxilia o investigador na compreensão de significados. Orienta-se pela interpretação cognitiva dos comentários e posicionamentos do entrevistado a partir de suas abstrações e significações sobre atributos, consequências e valores do conteúdo de cada resposta. Na entrevista de laddering o respondente é estimulado, por meio de perguntas repetidas e interativas, a se aprofundar sobre as razões que o levaram a reconhecer determinado atributo, consequências advindas de cada opção e valores pessoais envolvidos.



(ii) Painel



Trata-se de um tipo de entrevista em que um grupo fixo de respondentes é entrevistado, em períodos regulares, com iguais perguntas, a fim de estudar as evoluções das variáveis de um estudo. Exemplo clássico dessa modalidade são os ‘painéis de consumidores.

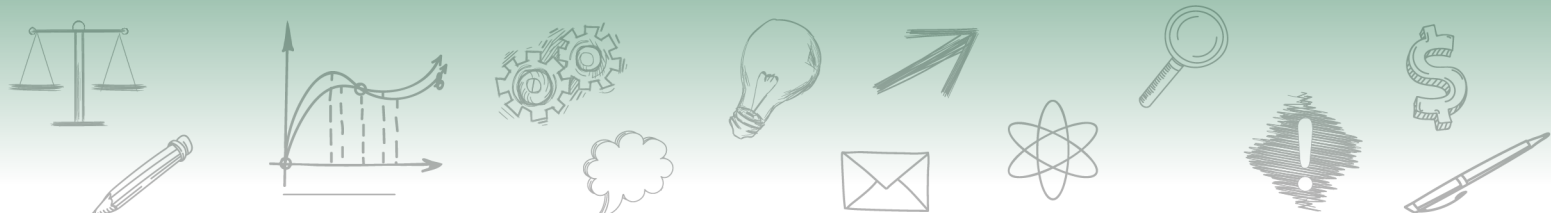


(iii) Focus group



Trata-se de um tipo de entrevista em profundidade realizada em grupo. Tem como objetivo a discussão de um tópico específico. O focus group é também chamado de entrevista focalizada de grupo, entrevista profunda em grupo e reuniões de grupo. Os participantes influenciam uns aos outros pelas respostas às ideias, às experiências e aos eventos colocados pelo moderador, e dessa maneira são registradas as opiniões-síntese das discussões estimuladas/orientadas pelo mediador.





1.3. Explorando a Técnica

Relembrando o que foi ensinado nesta unidade, a indagação é apropriada para obter e extrair informações ou evidências por meio de interação e comunicações verbais ou escritas entre a equipe de auditoria e as pessoas. Pode ser operacionalizada por meio de entrevistas (indagação oral) ou mediante aplicação de questionários (indagação escrita).

A entrevista é um procedimento de coleta de informações do entrevistado pelo entrevistador e pode ser considerada mais adequada para situações em que há muitos aspectos a serem esclarecidos, porque facilita e agiliza o fluxo de informações. Já o questionário é um documento contendo uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas pelos entrevistados por escrito, geralmente sem a presença dos auditores.

Em pesquisas científicas são utilizadas técnicas de entrevistas como laddering, painel e focus group. Essas três técnicas podem também ser aplicadas pelas equipes 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.
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 assegurarão 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.
- Fábio Appolinário, Metodologia da Ciência – Filosofia e Prática da Pesquisa, 2012, São Paulo, Cengage Learning.
- William Attie, Auditoria: Conceitos e Aplicações. 2018, Atlas.
- William C. Boyton, Raymond N. Johnson, Walter G. Kell, Auditoria, 2008, São Paulo, Atlas.