



MANUAL DE AUDITORIA INTERNA

1ª EDIÇÃO

SECRETARIA DE
GESTÃO E CONTROLE

2018



APRESENTAÇÃO

Este manual elaborado pela Secretaria Municipal de Gestão e Controle, tendo por base o Manual de Auditoria Interna da Universidade Federal de Minas Gerais, fazendo-se algumas adaptações, com base na estrutura, atividades e legislação do Município de Navegantes, além de pesquisas realizadas em livros, manuais de auditoria do setor público, artigos, legislações, normas técnicas/profissionais e na experiência acumulada da prática de auditoria dos servidores lotados na Secretaria Municipal de Gestão e Controle, com vistas à padronização e aprimoramento das atividades de auditoria interna no âmbito municipal.

A finalidade básica deste manual é reunir de forma sistematizada conceitos básicos sobre a matéria, as principais legislações correlatas, a organização dos trabalhos da equipe de auditoria, fluxos, procedimentos, competências, forma de planejamento e execução das ações de auditoria e controle, comunicação dos relatórios, diretrizes gerais e o estabelecimento de procedimentos essenciais ao desenvolvimento das atividades de auditoria, visando, principalmente, alcançar uniformidade de atendimento, padronização mínima dos procedimentos e disciplinar as atividades no âmbito da Secretaria Municipal de Gestão e Controle. Além disso, são abordadas as condutas profissionais do auditor quando da realização dos trabalhos de auditoria.

Assim, o objetivo deste Manual é servir de orientação e auxílio aos integrantes da equipe de auditoria da Secretaria Municipal de Gestão e Controle e a todos aqueles que pretendam obter subsídios acerca dos procedimentos de auditoria e das disposições normativas.

Espera-se que a experiência decorrente da aplicação desse manual possa promover importantes ajustes ao longo do tempo, sobretudo, na necessidade de introdução de métodos e procedimentos que sejam determinantes para a modernização da gestão governamental.

O sucesso de todo e qualquer manual de padronização, ou de regras, depende, preponderantemente, do bom-senso de quem o utiliza, pois, o perigo das regras está na sua interpretação. Este trabalho não substitui o conhecimento da legislação que afeta ao mesmo, seu êxito não depende do bom nível cultural de quem irá manuseá-lo, mas, e principalmente, da sensibilidade e humildade do seu consultante.



Sumário

| | |
|---|-----------|
| SUMÁRIO | 3 |
| 1. DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO MUNICÍPIO DE NAVEGANTES | 5 |
| 1.1. HISTÓRICO E OBJETIVOS | 5 |
| 1.2. MISSÃO DA SECRETARIA MUNICIPAL DE GESTÃO E CONTROLE | 6 |
| 1.3. DEFINIÇÃO DA AUDITORIA INTERNA | 6 |
| 1.4. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL | 9 |
| 1.5. ORGANIZAÇÃO | 9 |
| 1.6. DAS ATRIBUIÇÕES DA EQUIPE DE AUDITORIA | 9 |
| 1.7. DA CONDUTA DO AUDITOR | 10 |
| 1.8. CÓDIGO DE ÉTICA | 11 |
| 1.8.1. DEVERES DO AUDITOR | 11 |
| 1.8.2. VEDAÇÕES AO AUDITOR | 12 |
| 2. CLASSIFICAÇÃO DE AUDITORIA | 13 |
| 2.1. ORDINÁRIA OU REGULAR | 13 |
| 2.2. EXTRAORDINÁRIA | 13 |
| 2.3. EXTRAORDINÁRIA POR DENÚNCIA OU SOLICITAÇÃO DOS CONSELHOS | 13 |
| 3. PROCESSO DE AUDITORIA | 14 |
| 3.1. PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA - PAINT | 15 |
| 3.1.1. DA ANÁLISE DE RISCOS DE CONTROLE | 15 |
| 3.1.2. DA ELABORAÇÃO DO PAINT | 16 |
| 3.2. PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS | 17 |
| 3.2.1. PROGRAMAS DE TRABALHO | 21 |
| 3.2.2. CRITÉRIOS E TÉCNICAS DE AMOSTRAGEM | 21 |
| 3.2.3. RISCO DE AUDITORIA | 28 |
| 3.3. EXECUÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA | 30 |
| 3.3.1. REUNIÃO DE ABERTURA DOS TRABALHOS COM O AUDITADO | 30 |
| 3.3.2. ESTUDO E AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS | 31 |
| 3.3.3. APLICAÇÃO DO(S) PROGRAMA(S) DE TRABALHO | 32 |
| 3.3.4. DOS PROCEDIMENTOS GERAIS DE AUDITORIA | 32 |
| 3.3.5. MÉTODOS DE EXAMES | 33 |
| 3.3.6. TÉCNICAS DE AUDITORIA | 36 |
| 3.3.7. ACHADOS EM AUDITORIA (CONSTATAÇÕES) | 46 |
| 3.3.8. EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA | 51 |
| 3.3.9. ERRO E IRREGULARIDADE | 53 |
| 3.3.10. PAPEIS DE TRABALHO | 54 |
| 3.3.11. SÍMBOLOS UTILIZADOS NA AUDITORIA (TICK-MARKS) | 57 |
| 3.4. COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS | 57 |
| 3.4.1. TIPOS DE OPINIÃO | 60 |
| 3.4.2. TIPOS DE RELATÓRIOS DE AUDITORIA | 60 |
| 3.5. ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA | 61 |



| | | |
|-------------|---|-----------|
| 3.5.1. | CAPA PADRÃO, CONTENDO O OBJETO/ÓRGÃO AUDITADO, O NÚMERO DO RELATÓRIO, O ANO E OS AUDITORES DESIGNADOS; | 61 |
| 3.5.2. | SUMÁRIO CONTENDO, COMO EXEMPLO ABAIXO, OS SEGUINTE TÓPICOS: | 61 |
| 3.5.3. | CABEÇALHO PERSONALIZADO EM TODAS AS PÁGINAS DO RELATÓRIO, EXCETO CAPA E SUMÁRIO: | 61 |
| 3.5.4. | APRESENTAÇÃO GRÁFICA | 62 |
| 3.5.5. | INTRODUÇÃO | 62 |
| 3.5.6. | DESENVOLVIMENTO: A FORMA PELA QUAL O TRABALHO FOI DIRECIONADO, RESUMO DOS PONTOS MAIS RELEVANTES POR ÁREA DE GESTÃO. | 63 |
| 3.5.7. | CONCLUSÃO: OPINIÃO DOS TÉCNICOS SOBRE A SITUAÇÃO DO ÓRGÃO/ENTIDADE FUNDAMENTADA NOS PONTOS DE AUDITORIA COM SUAS RECOMENDAÇÕES. | 63 |
| 3.5.8. | APÊNDICE E/OU ANEXOS: PLANILHAS, OU DOCUMENTOS QUE FUNDAMENTEM OS PONTOS DESENVOLVIDOS. | 63 |
| 3.6. | AUDIÊNCIA E COMENTÁRIOS DO AUDITADO | 63 |
| 3.7. | MONITORAMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA – FOLLOW-UP | 63 |
| 3.8. | PLANO DE AÇÃO PARA IMPLEMENTAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES | 64 |
| 3.9. | RELATÓRIO ANUAL DE ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA – RAIN | 64 |
| 4. | <u>DAS ETAPAS E AÇÕES PARA FINS DE ORGANIZAÇÃO E REGISTRO DAS AUDITORIAS INTERNAS</u> | 65 |
| 5. | <u>DA FORMAÇÃO DAS EQUIPES DE AUDITORIA E SUAS RESPONSABILIDADES</u> | 65 |
| 5.1. | DA CONDUÇÃO DOS TRABALHOS E DAS LIDERANÇAS | 66 |
| 5.2. | DO USO DO TRABALHO DE ESPECIALISTAS | 66 |
| 6. | <u>DA ATUALIZAÇÃO DO MANUAL DE AUDITORIA INTERNA</u> | 67 |
| 7. | <u>DA OBRIGATORIEDADE DE CUMPRIMENTO</u> | 67 |
| 8. | <u>PARTICIPANTES NA ELABORAÇÃO DO DOCUMENTO</u> | 67 |
| 9. | <u>HISTÓRICO DE REVISÕES</u> | 67 |
| | <u>REFERÊNCIAS</u> | 67 |
| | <u>APÊNDICE I – MODELO DE PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA</u> | 69 |
| | <u>APÊNDICE II – MODELO DE PAPÉIS DE TRABALHO</u> | 70 |



1. DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO MUNICÍPIO DE NAVEGANTES

1.1. Histórico e objetivos

O Sistema de Controle Interno do Município de Navegantes foi instituído pela Lei Municipal nº 1417 de 30 de julho de 2001. Apesar da lei ser do ano de 2001, os primeiros passos para a implementação efetiva de um sistema de controle iniciaram-se a partir do ano de 2004, criando-se rotinas e relatórios para a tomada de decisão.

À época o Órgão Central do Sistema de Controle Interno era a Unidade de Coordenação de Controle Interno, que funcionava dentro da Secretaria de Finanças do Município.

A referida Lei já previu as atividades de auditoria, em seu art. 6º, inciso V, com o intuito de medir e avaliar a eficiência e eficácia dos procedimentos de controle interno adotados pelos Órgãos Setoriais do Sistema, nos sistemas de Planejamento e Orçamento, Contabilidade e Finanças, Compras e Licitações, Obras e Serviços, Administração de Recursos Humanos e demais sistemas administrativos da Administração Direta, Indireta Autarquias e Fundações do Município, expedindo relatórios com recomendações para o aprimoramento dos controles.

O Sistema foi regulamentado no ano de 2006, através do Decreto Municipal nº 591 de 08 de fevereiro de 2006. A partir daí rotinas de trabalho e normas internas foram implementadas no âmbito do sistema de controle, sendo constantemente aprimoradas.

No ano de 2013 foi criada, pela Lei Complementar nº 164 de 18 de janeiro de 2013, a Secretaria Municipal de Gestão e Controle, que veio figurar como Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Município, elevando o status do órgão à nível de Secretaria, vinculando-o diretamente ao Gabinete do Prefeito.

Figura 1 - Cargos da Secretaria de Gestão e Controle

| SECRETARIA DE GESTÃO E CONTROLE | | | | | | |
|---------------------------------|---|-------------------------------|-------------------------------|-----------------------------|------------------------|--------------------------|
| | Efetivos | | | Comissionados | | |
| CARGOS OCUPADOS | Auditor | Auditor | Auditor | Secretário Municipal | Coord. Cont. Interno | Ouvidor |
| | * Auditor | | | Assessor Jurídico | | |
| CARGOS NÃO OCUPADOS | Auditor | Téc. em serv. complementar | Téc. em serv. complementar | Dir. de Cont. Prev. | Coord. de Frota | |
| | Motorista | Téc. em serv. complementar | Téc. em serv. complementar | Ger. Fisc. Ext. Obras | Ger. Fisc. Ext. Saúde | Ger. Fisc. Ext. Educação |
| | Recepcionista | Analista Cons. Administrativo | Analista Cons. Administrativo | Ger. Fisc. Ext. Demais Sec. | Ger. de e-Sfinge Obras | |
| | * Ocupando cargo Comissionado de Secretário | | | | | |

Fonte: [Lei Complementar nº 164 de 18 de janeiro de 2013](#)

Na prática a estrutura é consideravelmente menor, sendo que, da estrutura acima, a Secretaria conta apenas com a Unidade de Coordenação de Controle Interno, a Diretoria de Ouvidoria, a Assessoria Jurídica e uma equipe de auditores.



1.2. Missão da Secretaria Municipal de Gestão e Controle

A Secretaria Municipal de Gestão e Controle tem como missão: Exercer e fomentar o controle interno nas ações governamentais, zelando pela boa e regular prestação dos serviços públicos, tendo como principais compromissos o incentivo a participação da sociedade e a promoção da transparência.

No ano de 2017 foi editada a 1ª versão do Manual do Sistema de Controle Interno Municipal. O Manual trouxe uma nova dinâmica conceitual e logística na sistemática de controle e trouxe conceitos e algumas práticas a serem observadas nas atividades de auditoria, como por exemplo Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAINT, tipos de auditorias, procedimentos básicos etc.

1.3. Definição da auditoria interna

Etimologicamente a palavra “auditoria” tem a sua origem no verbo latino *audire*, que significa “ouvir”, e que conduziu à criação da palavra “auditor” (do latim *auditore*) como sendo aquele que ouve. Isto pelo fato de nos primórdios da auditoria os auditores tirarem as suas conclusões fundamentadamente com base nas informações verbais que lhes eram transmitidas.

Atualmente, atribuiu-se à auditoria um conjunto mais abrangente de importantes funções, envolvendo todo o organismo da entidade e dos seus órgãos de gestão, com a finalidade de efetuar críticas e emitir opiniões sobre a situação econômico-financeira e sobre os resultados de ambos. Ressalte-se que a auditoria também tem o objetivo de identificar deficiências no sistema de controle interno e no sistema financeiro, apresentando recomendações para melhorá-los.

A *International Federation of Accountants* – IFAC (Federação Internacional de Contadores) define auditoria como “uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade”.

Já o conceito da *International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI (Organização Internacional de Instituições Superiores de Auditoria), que está mais voltado para o controle das finanças públicas, define como “o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas”.

Existem diversas classificações de auditoria, as quais de um modo geral têm a designação constante da Figura 1 consoante o seu objeto, a finalidade, o âmbito, a extensão, a periodicidade e o agente executante.



Figura 2 - Classificações de Auditoria

| | |
|---|---|
| Quanto ao conteúdo e finalidade | <ul style="list-style-type: none">• Auditoria das demonstrações financeiras ou contábil• Auditoria de conformidade• Auditoria operacional• Auditoria de avaliação de gestão• Auditoria fiscal• Auditoria governamental• Auditoria de sistemas• Auditoria estratégica |
| Quanto à amplitude | <ul style="list-style-type: none">• Auditoria geral• Auditoria parcial |
| Quanto à periodicidade | <ul style="list-style-type: none">• Auditoria permanente• Auditoria ocasional |
| Quanto ao período temporal que analisa | <ul style="list-style-type: none">• Auditoria de informação histórica• Auditoria da informação previsional ou prospectiva |
| Quanto à obrigatoriedade | <ul style="list-style-type: none">• Auditoria de fonte legal• Auditoria de fonte contratual |
| Quanto ao sujeito que a realiza | <ul style="list-style-type: none">• Auditoria externa• Auditoria Interna |

Fonte: Adaptado do Manual de Auditoria Interna do Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento – IPAD 2009.

Conforme se observa na Tabela 2, sob a concepção do agente executante, a Auditoria é classificada em Auditoria externa e interna.

Silva (2009, p. 16) define auditoria interna como sendo “um processo de trabalho voltado para avaliação da rotina administrativa, com base na verificação dos procedimentos operacionais”, isto é, deve-se levar em consideração o conjunto de normas e procedimentos da entidade, bem como os controles internos criados e implantados por ela, visando certificar a avaliação do sistema de controle interno.

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC, em sua norma técnica NBC TI 01- Da Auditoria Interna, define as atividades e objetivos da Auditoria Interna, nestes termos:

12.1.1.3 - A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

12.1.1.4 - A atividade da Auditoria Interna está estruturada em procedimentos com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

Sob a ótica do Tribunal de Contas da União – TCU, expresso na Decisão nº 507/2001, “a unidade de auditoria interna (órgão ou unidade de controle interno no setor público) é um importante agente na estrutura de governança corporativa e tem como competência principal avaliar o funcionamento dos sistemas de controles internos das organizações e se os regulamentos, instruções e políticas estão sendo observadas, de modo a auxiliar essas organizações a alcançarem suas missões institucionais”.

Segundo as normas internacionais de auditoria interna do The Institute of Internal Auditors – IIA (Instituto de Auditores Internos), a auditoria interna é:

[...] uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (assurance) e consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada para a



avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle e governança corporativa.

Ainda na concepção do IIA, a auditoria interna é o conjunto de técnicas que visa avaliar, por amostragem, a gestão da Entidade, pelos processos e resultados gerenciais, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou normativo.

Trata-se de um importante componente de controle das Entidades na busca da melhor alocação dos recursos do contribuinte, não só atuando para corrigir os desperdícios, as impropriedades/disfunções, a negligência e a omissão, mas, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos, em especial sob a dimensão da equidade, intimamente ligada ao imperativo de justiça social.

Sob a ótica do conteúdo e finalidade, a IN SFC nº 01/2001 categoriza e conceitua os tipos de auditoria, conforme apresentado na Tabela 3.

Figura 3 - Tipos de Auditoria

| TIPOS DE AUDITORIA | DESCRIÇÃO |
|--|--|
| Auditoria de Avaliação da Gestão | Esse tipo de auditoria objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos: exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas; exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil; verificação do cumprimento da legislação pertinente; e avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos. |
| Auditoria de Acompanhamento da Gestão | Realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional. |
| Auditoria Contábil | Compreende o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Objetivam obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas. Tem por objeto, também, verificar a efetividade e a aplicação de recursos externos, oriundos de agentes financeiros e organismos internacionais, por unidades ou entidades públicas executoras de projetos celebrados com aqueles organismos com vistas a emitir opinião sobre a adequação e fidedignidade das demonstrações financeiras. |
| Auditoria Operacional | Consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial. Este tipo de procedimento auditorial, consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados. |



| | |
|---------------------------|--|
| Auditoria Especial | Objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. Classifica-se nesse tipo os demais trabalhos auditoriais não inseridos em outras classes de atividades. |
|---------------------------|--|

Fonte: Instrução Normativa SFC nº 01/2001

Atualmente, as auditorias realizadas no âmbito da Secretaria Municipal de Gestão e Controle enquadram-se nas modalidades de: **Auditoria de Avaliação de Gestão, Auditoria Contábil, Auditoria Operacional e Auditoria Especial** (Extraordinária).

1.4. Legislação aplicável

Para uma melhor compreensão do funcionamento da administração pública e da unidade de auditoria interna, bem como de suas atribuições e atividades desempenhadas, recomenda-se aos auditores internos, sempre que se fizer necessário, a leitura e análise do arcabouço legal referenciado a seguir:

- ❖ [Constituição Federal/88 - Arts. 70 e 74](#)
- ❖ [Emenda Constitucional nº 19/98](#)
- ❖ [Lei nº 4.320/64 - Lei de Finanças Públicas](#)
- ❖ [Lei Municipal nº 7/03 - Estatuto do Servidor Público Municipal de Navegantes](#)
- ❖ [Lei nº 8.666/93 - Lei de Licitações e Contratos Administrativos](#)
- ❖ [Lei Complementar nº 101/00 - Lei de Responsabilidade Fiscal](#)
- ❖ [Lei nº 10.520/02 - Pregão Presencial e Eletrônico](#)
- ❖ [Lei Municipal nº 11/03 - Plano de Carreiras dos Servidores Públicos Municipais](#)
- ❖ [Lei Municipal nº 72/10 - Plano de Carreiras e Cargos dos Profissionais do Magistério](#)
- ❖ [Lei Municipal nº 1417/2001 – Institui o Sistema de Controle Interno no Município](#)
- ❖ [Decreto Municipal nº 591/2006 – Regulamenta o Sistema de Controle Interno Municipal](#)
- ❖ [Lei Complementar nº 164/2013 – Cria a Secretaria Municipal de Gestão e Controle](#)
- ❖ [Instruções Normativas de Controle Interno editadas no âmbito municipal](#)
- ❖ [Resolução CFC nº 781/95. NBC PI 01 - Normas Profissionais do Auditor Interno](#)
- ❖ [Resolução CFC nº 803/96. Código de Ética Profissional do Contador](#)
- ❖ [Resolução CFC nº 986/03. NBC TI 01 - Da Auditoria Interna](#)
- ❖ [Resolução CFC nº 1.229/09. NBC TA 610 – Utilização do Trabalho de Auditoria Interna](#)
- ❖ [Resolução CFC nº 1.311/10. NBC PA 290 – Independência - Trabalhos de Auditoria e Revisão](#)
- ❖ [Lei nº 12.846/2013 - Lei anticorrupção](#)
- ❖ [Lei nº 13.460/2017- Lei dos direitos dos usuários dos serviços públicos](#)
- ❖ [Decreto N ° 253/2018. Plano de Integridade do Município de Navegantes](#)
- ❖ [Outras normas pertinentes.](#)

1.5. Organização

Atualmente a Secretaria de Gestão e Controle não conta com um departamento ou unidade de auditoria interna, mas sim, com uma equipe de 4 auditores concursados, com formações em áreas diversas como contabilidade, administração e direito, além dos servidores buscarem constante aperfeiçoamento através de cursos de capacitação/atualização, especializações etc. A criação de um departamento específico de auditoria é objeto de projeto de lei em desenvolvimento.

1.6. Das atribuições da equipe de auditoria

São atribuições específicas relativas às atividades de auditoria:

- a) Elaborar o plano e os projetos de auditoria interna;



- b) Promover a realização de auditorias internas nos órgãos da administração municipal direta e indireta, dos Poderes Executivo e Legislativo, com o objetivo de analisar a gestão das mesmas, verificando, para tanto, os procedimentos, controles aplicados, sistemas informatizados, registros, arquivos de documentos e dados, bem como o fiel cumprimento das diretrizes, normas internas e preceitos da legislação vigente;
- c) Manifestar-se sobre a adoção de procedimentos corretivos e/ou preventivos, em razão da análise do sistema de controle interno, e certificar-se de que os atos normativos e regulamentos estabelecidos pelo Órgão do Sistema de Controle Interno são internamente cumpridos pelos órgãos setoriais;
- d) Emitir relatórios de auditoria, parecer e certificados de auditoria;
- e) Aprovar, rejeitar e solicitar esclarecimentos ou documentos de prestações de contas dos recursos públicos recebidos pelo Município, emitindo parecer de verificação a órgãos de outras esferas de governo;
- f) Assessorar os dirigentes de órgãos e entidades no desempenho de suas atribuições;
- g) Propor ações para prevenção de ocorrência de ilícitos administrativos no âmbito do Poder Executivo.

Estão sujeitos à atuação da Secretaria Municipal de Gestão e Controle, bem como às atividades de auditoria interna quaisquer unidades gestoras ou servidores que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiro, bens e valores da Administração Pública Municipal de Navegantes ou pelos quais esta responda, ou que, em nome desta, assumam obrigações de natureza pecuniária.

Vale ressaltar o disposto no art. 14 da Lei Municipal nº 1417/2001:

Art. 14. Nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonegado aos serviços de controle interno, no exercício das atribuições inerentes às atividades de auditoria, fiscalização e avaliação de gestão, sob pena de responsabilidade administrativa de quem lhe der causa ou motivo.

Os tópicos a seguir, embora sejam textos extraídos de normas e manuais editados pelo Conselho Federal de Contabilidade, são específicos para a conduta de profissionais em exercício de auditoria interna, e desta forma, servem como base para todos os que exercem atividades de auditoria interna no âmbito da Administração Pública Municipal de Navegantes, independente da área de formação profissional.

1.7. Da Conduta do auditor

A função da auditoria requer do profissional competência técnica exigida para o trabalho a ser executado com qualidade, credibilidade, autonomia, sigilo e relacionamento com outras pessoas, mantendo o equilíbrio e os padrões morais na conduta do auditor, observadas as normas brasileiras de auditoria e demais normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade ou por ele recepcionadas. Particularmente, a Resolução CFC nº 781/95 que aprovou as Normas Profissionais do Auditor Interno - NBC PI 01 prevê os seguintes requisitos para o exercício profissional do auditor:

a) Competência técnico-profissional

- O contador, na função de auditor, deve manter o seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação aplicável à Entidade.
- Quanto à atualização deve ser atendida à educação profissional continuada, ainda que não seja em instituição credenciada, nos moldes da aplicada ao auditor independente.



- O Contador, na função de auditor, deverá estar inscrito no seu CRC de origem conforme estabelece a Resolução CFC nº 781/95.

b) Autonomia profissional

- O auditor, não obstante sua posição funcional deve preservar sua autonomia profissional.

c) Responsabilidade do auditor na execução dos trabalhos

- O auditor deve ter o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos e na exposição das conclusões.
- A amplitude do trabalho do auditor e sua responsabilidade estão limitadas à sua área de atuação.
- A utilização da equipe técnica supõe razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoas com capacitação profissional e treinamento.
- Cabe também ao auditor interno, quando solicitado, prestar assessoria ao Conselho Fiscal, de Administração ou órgãos equivalentes.

d) Relacionamento com profissionais de outras áreas

- O auditor interno pode realizar trabalhos de forma compartilhada com profissionais de outras áreas, situação em que a equipe fará a divisão de tarefas, segundo a habilitação técnica e legal dos seus participantes.

e) Sigilo

- O auditor deve respeitar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando para terceiros, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da entidade em que atua.
- O dever de manter o sigilo continua depois de terminado o vínculo empregatício ou contratual.

f) Cooperação com o auditor independente

- O auditor interno, quando previamente estabelecido com a administração da entidade em que atua, e no âmbito de planejamento conjunto do trabalho a realizar, deve apresentar os seus papéis de trabalho ao auditor independente e entregar-lhe cópias, quando este entender necessário.

1.8. Código de ética

A ética deve ser um balizador fundamental, ou seja, um imperativo categórico na conduta do profissional contábil, tendo o objetivo precípua de fixar e conduzir a forma de atuação do auditor no seu mister no seio da sociedade, observadas as normas editadas pelo CFC e outras pertinentes. Particularmente, a Resolução CFC nº 803/96 que aprovou o Código de Ética Profissional do Contabilista prevê os requisitos básicos para a conduta do auditor e, dentre eles, destacam-se a seguir os deveres e vedações ao auditor:

1.8.1. Deveres do auditor

- Exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, observada a legislação vigente e resguardados os interesses da entidade, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais.
- Guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes.



- Zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo, esforçando-se, continuamente, para melhorar o seu nível de conhecimento e eficácia de seu trabalho.
- Comunicar, desde logo, aos seus superiores, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa influir na decisão daquele que lhe formular consulta ou lhe confiar trabalho;
- Inteirar-se de todas as circunstâncias antes de emitir opinião sobre qualquer caso.
- Se substituído em suas funções, informar ao substituto sobre fatos que devam chegar ao conhecimento desse, a fim de habilitá-lo para o bom desempenho das funções a serem exercidas.
- Manifestar, a qualquer tempo, a existência de impedimento para o exercício da profissão.
- Ser prudente ao usar informações obtidas no curso de seu trabalho, não devendo divulgar informações confidenciais, muitos menos para obter vantagens pessoais ou prejudicar alguém do órgão/entidade.
- Mencionar obrigatoriamente fatos que conheça e repute em condições de exercer efeito sobre peças objeto de seu trabalho.
- Observar os regulamentos internos da Secretaria Municipal de Gestão e Controle.
- Manter aparência pessoal de forma discreta e que corresponda com a expectativa do auditado.

1.8.2. Vedações ao auditor

- Assumir, direta ou indiretamente, serviços de qualquer natureza, com prejuízo moral ou desprestígio para a classe.
- Assinar documentos e relatórios elaborados por outrem, alheios à sua orientação, supervisão e fiscalização.
- Concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção.
- Solicitar ou receber do auditado qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita.
- Prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional.
- Exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimentos com finalidades ilícitas.
- Dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos.

Os auditores internos não poderão assumir responsabilidades operacionais extra auditoria, caso contrário haverá enfraquecimento da objetividade na medida em que seria auditada atividade sobre a qual aqueles profissionais teriam autoridade e responsabilidade.

Além dos requisitos descritos acima, cabe ressaltar que os auditores internos não integrarão comissões de feitos administrativos disciplinares e outras comissões alheias às atividades de auditoria. As funções de auditoria interna deverão ser segregadas das demais atividades na Entidade.

Para o exercício das funções de Auditoria Interna recomenda-se ainda aos profissionais, a consulta e leitura das Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna editadas pelo IIA e do Código de Ética do Servidor Público Municipal ou, na sua ausência, o Código de Ética do Servidor Público Municipal, se houver.



2. CLASSIFICAÇÃO DE AUDITORIA

2.1. Ordinária ou Regular

As Auditorias Ordinárias ou Regulares são planejadas pela equipe de Auditoria, em conjunto com Secretário e aprovadas pelo Chefe do Executivo em documento denominado PAINT – Plano Anual de Auditoria Interna.

Na elaboração do PAINT são verificadas as áreas e atividades de maior risco de controle, com base em dados obtidos junto à Unidade de Coordenação de Controle Interno, sendo selecionadas as áreas/atividades com maior risco, que serão Auditadas.

No PAINT também é estabelecido o cronograma dessas auditorias, compreendendo o planejamento, execução, elaboração de relatórios, apresentação de sugestões de aprimoramento e o controle das atividades desenvolvidas.

2.2. Extraordinária

As Auditorias Extraordinárias (ou Especiais) não estão constantes no PAINT – Plano Anual de Auditoria Interna, que foi planejado pela equipe de auditoria e aprovado pelo Chefe do Executivo.

Esse tipo de auditoria deve ser provocado por alguma das seguintes origens:

- Por determinação ou solicitação do Chefe do Poder Executivo Municipal;
- Por solicitação da Câmara Municipal de Vereadores de Navegantes;
- Por solicitação do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – TCE/SC;
- Por solicitação do Tribunal de Contas da União – TCU, quando envolver o uso de recursos federais;
- Por solicitação do Ministério Público Estadual – MPSC;
- Por solicitação do Ministério Público Federal - MPF;
- Por determinação ou solicitação do Judiciário;
- Por solicitação dos conselhos municipais;
- Denúncia e/ou representações no âmbito municipal, por meio de ouvidoria ou outro canal que o cidadão vier a utilizar.

As auditorias extraordinárias, seguem os mesmos regramentos das ordinárias no sentido de planejamento e execução.

2.3. Extraordinária por Denúncia ou Solicitação dos Conselhos

No caso de **Denúncias** ou por solicitação dos Conselhos Municipais, a conveniência e oportunidade deverão ser analisados para realização de procedimento de auditoria, levando-se em consideração o quantitativo de mão de obra de auditores internos, as horas disponíveis e as horas necessárias para a realização de trabalhos extraordinários, buscando não prejudicar o andamento das auditorias planejadas para o exercício.

A análise da conveniência e oportunidade para a instauração de auditoria extraordinária deverá levar em consideração a gravidade da denúncia e a urgência de solução, quando for o caso de dano contínuo ao erário público, analisando-se os seguintes fatores:

- Tratar-se de suposto dano relevante ao erário público;

- Tratar-se de suposto dano contínuo, que possa ser corrigido tempestivamente evitando prejuízos maiores;
- Envolver supostas irregularidades em obras públicas;
- Envolver supostas irregularidades em procedimentos licitatórios;
- Outras irregularidades que sejam, conforme o caso, entendidas como graves e/ou que demandem extrema urgência na atuação da auditoria interna.

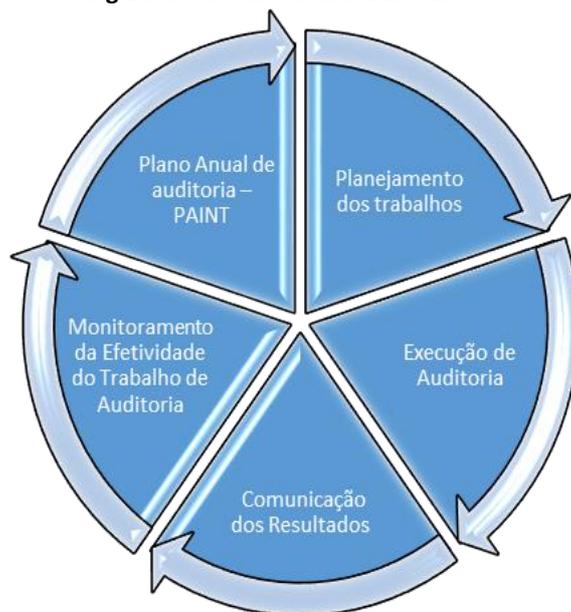
3. PROCESSO DE AUDITORIA

O Processo de Auditoria compreende o conjunto de etapas destinado a examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados, bem como apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e controles internos de uma organização. Para atingir esse objetivo, o auditor necessita planejar adequadamente seu trabalho a fim de avaliar o sistema de controles internos relacionados com a matéria auditada e estabelecer a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria a serem realizados, bem como colher as evidências comprobatórias de suas constatações para a formação de sua opinião.

O Processo de Auditoria contempla as seguintes etapas:

- 1) Plano Anual de auditoria – PAINT
- 2) Planejamento dos trabalhos
- 3) Execução de Auditoria
- 4) Comunicação dos Resultados
- 5) Monitoramento da Efetividade do Trabalho de Auditoria

Figura 4 - Processos de Auditoria



Na Figura 4 está representado um esquema dessas etapas, geralmente realizadas na sequência indicada. Entretanto, as cinco etapas, assim como os diversos passos incluídos em cada uma delas, fazem parte de um processo integrado que, na prática, está altamente inter-relacionado, podendo ser citados como exemplos:

- A compreensão do objeto da auditoria constitui um passo da fase de Planejamento, entretanto este conhecimento é aprofundado ao longo dos trabalhos;
- A avaliação dos sistemas de controle interno tem início com as observações realizadas na fase de Planejamento e se estende até a Execução, quando são aplicadas técnicas de auditoria para aferir os níveis de segurança e adequação dos controles;



- A redação do Relatório de Auditoria tem início ainda na fase de Execução, com o desenvolvimento dos achados;
- A fase de Acompanhamento ou monitoramento tem o propósito de verificar a implementação das recomendações pelo auditado, podendo ser realizada no contexto de uma nova auditoria ou mediante designação específica. De todo modo, a efetividade da auditoria será medida nesta fase, quando são verificados o grau de adoção das providências recomendadas e os efeitos produzidos.

De um modo geral, as cinco fases reportam-se às diversas auditorias, cabendo aos auditores avaliar a sua aplicabilidade às situações práticas, suprimindo os passos desnecessários, de modo a maximizar os recursos disponíveis. À medida que as auditorias são realizadas, o processo é aprimorado, havendo substancial redução do tempo para a sua realização.

3.1. Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT

O plano de auditoria interna consiste em um documento devidamente formalizado contendo a programação dos trabalhos de auditoria para o exercício financeiro seguinte, denominado no âmbito da Secretaria Municipal de Gestão e Controle de: Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT.

A seleção das áreas/processos/ações etc. a serem inseridas no PAINT, que serão objeto de auditoria, será realizada com total imparcialidade e terá por base uma análise prévia de riscos de controle.

3.1.1. Da análise de riscos de controle

A análise de riscos de controle deverá ser realizada pela Unidade de Coordenação de Controle Interno, a partir de dados obtidos das atividades de monitoramento realizadas em todas as unidades administrativas do Município.

a) A análise de riscos de controle levará em consideração, no mínimo, os seguintes fatores:

1. Temas Específicos: percentual de quesitos desfavoráveis;
2. Ambiente de Controle: percentual de quesitos desfavoráveis;
3. Avaliações de Controle Interno: percentual de participação nas avaliações;
4. Treinamentos: participação dos controladores setoriais;
5. Ouvidoria: percentual de participação nas denúncias de ouvidoria;
6. Denúncias: percentual de participação em denúncias advindas de outros órgãos de controle.

b) Elaboração do PAINT

Para sua elaboração a equipe de auditores internos, juntamente com o Secretário Municipal de Gestão e Controle, verificará as áreas e atividades de maior risco de controle, com base nos dados obtidos junto à Unidade de Coordenação de Controle Interno, e selecionará entre as áreas/atividades com maior risco, considerando ainda os seguintes fatores:

1. Auditoria Interna Recente: Se houve procedimento, desde que não tenha havido limitação na extensão dos trabalhos (**quanto maior o tempo sem sofrer auditoria, maior o risco**);



2. Valores: Relevância dos valores movimentados (**quanto maior o valor, maior o risco**);
3. Servidores Ativos: percentual de servidores efetivos nas áreas administrativas do órgão (**quanto menor o percentual, maior o risco**);
4. Fiscal de Contrato: percentual de servidores efetivos nas atividades de fiscalização de contratos do órgão (**quanto menor o percentual, maior o risco**);
5. Controlador Setorial: natureza do cargo do servidor designado para o controle interno setorial da unidade (se efetivo, menor o risco);
6. Outros fatores não previstos, que forem identificados como relevantes.

As análises de risco deverão ser documentadas e elaboradas com base em critérios de pontuação, garantindo-se maior objetividade na definição das áreas/ações a serem inseridas no Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT.

3.1.2. Da elaboração do PAINT

O Plano Anual de Auditoria Interna deve contemplar, entre outros pontos, o objetivo geral a ser alcançado, uma lista de atividades a serem realizadas, os responsáveis pela execução de cada ação, a data de início e fim de cada atividade relacionada, os métodos empregados para realizar atividades.

Adotar-se-á, para a estruturação do PAINT, a técnica conhecida como 5W2H, a qual consiste em uma ferramenta que considera os seguintes aspectos:



A proposta do plano deve elaborada em conjunto pela equipe de auditores da Secretaria Municipal de Gestão e Controle com o Secretário Municipal de Gestão e Controle. A proposta deve ser submetida anualmente ao Chefe do Poder Executivo para análise prévia até o último dia do mês de novembro do exercício anterior ao de sua execução. A proposta do PAINT deverá ser aprovada até o último dia útil do mês de dezembro de cada ano.

a) O conteúdo do PAINT deverá abordar os seguintes itens:

- **Ações de auditoria interna** previstas e seus **objetivos**; e
- Ações de desenvolvimento institucional e capacitação previstas para o fortalecimento das atividades da auditoria interna na entidade.

b) Descrição:

Na descrição das ações de auditoria interna, para cada objeto a ser auditado, serão consignadas as seguintes informações:

- **Número sequencial** da ação de auditoria;
- **Avaliação sumária** quanto ao risco inerente ao objeto a ser auditado, e sua relevância em relação à entidade;
- **Origem da demanda**;



- **Objetivo da auditoria**, contendo os resultados esperados, devendo-se especificar de que forma as vulnerabilidades do objeto a ser auditado poderão ser mitigadas;
- **Escopo do trabalho**, explicitando, tanto quanto possível, sua representatividade em termos relativos, e demonstrando a amplitude dos exames a serem realizados, em relação ao universo de referência concernente ao objeto a ser auditado;
- **Cronograma** contendo a data estimada de início e término dos trabalhos;
- **Local de realização** dos trabalhos de auditoria; e
- **Recursos humanos** a serem empregados, com a especificação da quantidade de homens-hora de auditores a serem alocados em cada ação de auditoria e os conhecimentos específicos que serão requeridos na realização dos trabalhos.

c) Treinamento:

No processo de planejamento anual deverão ser destinadas no mínimo 10% das horas anuais trabalhadas para a realização de treinamentos.

Em síntese, o planejamento anual dos trabalhos de auditoria representa o momento em que se dimensiona toda a extensão dos procedimentos a serem executados, além de permitir o direcionamento dos trabalhos tanto para o demandante, quanto para a equipe de auditoria, a fim de alcançar os objetivos pretendidos. A realização de um trabalho de auditoria sem um planejamento prévio permitirá o esquecimento de áreas importantes, adoção de procedimentos inapropriados de auditoria, demora na identificação dos problemas significativos que afetam o objetivo do exame e, principalmente, maior risco na emissão do relatório de auditoria.

3.2. Planejamento dos trabalhos

A fase de Planejamento abrange a determinação dos objetivos da auditoria, data de realização, seu alcance, critérios, metodologia a ser aplicada, além do prazo e recursos necessários para garantir que cubra as atividades, processos, sistemas e controles mais importantes. Na fase de Planejamento, a equipe de auditoria procede à coleta e análise das informações necessárias para prover o adequado conhecimento e compreensão do objeto da auditoria, bem como possibilitar a definição das questões que serão examinadas na fase seguinte, materializando o(s) Programa(s) de Trabalho.

O planejamento é a etapa fundamental para o êxito do trabalho do auditor interno, sendo imprescindível que seja alocado o tempo adequado para sua realização. A tentativa de abreviar o tempo destinado ao planejamento muitas vezes redundando em problemas na execução, que poderão provocar acréscimo no tempo total de realização do trabalho, além de repercussões negativas em sua qualidade.

Ao planejar-se um exame de auditoria a questão crítica é a definição do volume de informações necessárias para esse fim. Essa decisão depende muito do conhecimento técnico do auditor, do conhecimento específico sobre a atividade a ser examinada e das peculiaridades de cada organização. Sendo assim, o planejamento deve considerar a prioridade para que as áreas de controle interno e revisão analítica sejam executadas em primeiro lugar, permitindo a determinação da natureza, extensão e periodicidade dos testes e procedimentos de auditoria a serem aplicados.

Ao início de qualquer trabalho de auditoria, esse deve ser cuidadosamente planejado, tendo em vista o seu objetivo. O auditor deve planejar seu trabalho consoante o Plano Anual de



Atividades de Auditoria Interna - PAINI vigente e, dentro do possível, de acordo com os prazos, exceto no caso de auditorias extraordinárias, as quais não estarão contempladas no PAINI.

O planejamento do trabalho da Auditoria Interna compreende os exames preliminares das áreas, atividades, produtos, processos e legislação aplicável à área auditada, para definir a amplitude e a época do trabalho a ser realizado, de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração da entidade.

O planejamento deve considerar os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- a) O conhecimento detalhado da política e dos instrumentos de gestão de riscos da entidade;
- b) O conhecimento detalhado das atividades operacionais e dos sistemas contábil e de controles internos e seu grau de confiabilidade da entidade;
- c) A natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados, alinhados com a política de gestão de riscos da entidade;
- d) A existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos trabalhos da Auditoria Interna;
- e) O uso do trabalho de especialistas;
- f) Os riscos de auditoria, quer pelo volume ou pela complexidade das transações e operações;
- g) O conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação a trabalhos anteriores, semelhantes ou relacionados;
- h) As orientações e as expectativas externadas pela administração aos auditores internos; e
- i) O conhecimento da missão e objetivos estratégicos da entidade.

Deve, ainda, o auditor, documentar seu planejamento geral e preparar programa(s) de trabalho por escrito, nos moldes dos Apêndices I e II respectivamente, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão. O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem.

A materialização do Plano de Auditoria ou Programa de Auditoria, compreenderá, no mínimo, os seguintes elementos:

- Objeto
- Objetivos (geral e específicos);
- Escopo do exame;
- Avaliação dos riscos envolvidos;
- Procedimentos de auditoria a serem executados e programas de trabalho;
- Recursos a serem utilizados (humanos, materiais, tecnológicos e financeiros);
- *Tick-marks* utilizados;
- Cronograma detalhado, envolvendo as diversas fases de execução.

a) Objeto

Definição sucinta das características da área ou da atividade a ser auditada, propiciando ao auditor um nível mínimo de informações que permite avaliar, desde logo, a magnitude, importância, complexidade da área e, portanto, a problemática de controle que terá pela frente.



b) Objetivo da auditoria

Objetivo da auditoria significa o propósito da atividade programada e é o principal elemento de referência dos trabalhos que determinará o tipo e a natureza da auditoria. Os objetivos da auditoria condicionam a determinação do escopo e a metodologia a ser aplicada.

O objetivo geral significa o que se pretende alcançar no âmbito macro, ou seja, define o que a auditoria procurará atingir dentro da área de investigação sob exame: “Qual a finalidade da realização do exame dentro da área selecionada?”

Os objetivos específicos representam o detalhamento do objetivo geral, circunscrevendo a abrangência da auditoria e estabelecendo os limites de sua atuação: “Quais os pontos que deverão ser analisados, com a finalidade a atingir o objetivo geral da área de investigação sob exame?”.

c) Escopo do trabalho

Escopo - é a delimitação estabelecida para a implementação dos programas de auditoria. A determinação do Escopo, para ser consistente, deve guardar compatibilidade com os objetivos da auditoria programada e contemplar os seguintes elementos estruturais:

Abrangência - refere-se à delimitação do universo auditável, e por ser assim, representa o mais importante elemento estrutural do escopo. Pelo requisito Abrangência identifica-se o que deve ser examinado;

Oportunidade - consiste, objetivamente, na pertinência do ponto de controle e na temporalidade dos exames programados, aqui o sentido da tempestividade torna-se variável decisiva. Por meio do requisito Oportunidade identifica-se quando deve ser realizado o exame, ou seja, o período de abrangência do exame.

Extensão - corresponde à configuração da amostra, à amplitude ou tamanho dos exames previstos (provas seletivas, testes e amostragens), vale dizer: corresponde à quantidade dos exames programados. Através do requisito Extensão identifica-se quanto deve ser examinado.

Profundidade - significa a intensidade das verificações, o seu grau de detalhamento, seu nível de minúcia, enfim a qualidade dos exames. Difere, neste sentido, do conceito da extensão visto aquele se relacionar aos aspectos da quantidade. Pelo requisito Profundidade identifica-se como deve ser realizado o exame. Ex: técnicas de auditoria utilizadas, roteiros de Auditoria e Check list aplicados.

d) Avaliação dos riscos envolvidos

A avaliação do risco, durante a fase do planejamento da auditoria, destina-se a identificação de áreas e sistemas relevantes a serem auditados.

São as seguintes as espécies de riscos operacionais:

- a) Risco humano (erro não intencional; qualificação; fraude);
- b) Risco de processo (modelagem; transação; conformidade; legalidade; controle; técnico);
- c) Risco tecnológico (equipamentos; sistemas; confiabilidade da informação).

A fraude engloba um conjunto de irregularidades e ilegalidades caracterizado pelo engano intencional, acobertamento ou violação da confiança. Pode ser perpetrada em benefício de pessoas ou em prejuízo da organização e por pessoas tanto externamente como integrantes da Companhia.

O desencorajamento da fraude consiste em ações tomadas tempestivamente para dissuadir práticas fraudulentas e limitar os riscos operacionais. O principal mecanismo para o



desencorajamento da fraude são os controles internos administrativos. A responsabilidade primeira pelo estabelecimento e manutenção de controles pertence aos gestores a custos razoáveis.

Apesar de não ser o objetivo primordial das atividades da Unidade de Auditoria Interna a busca de fraudes, o auditor interno deve estar consciente da probabilidade de, no decorrer dos exames e testes, defrontar-se com tais ocorrências. Compete-lhe assim, prestar especial atenção às transações ou situações que apresentem indícios de fraudes e, quando obtida evidências, comunicar o fato a alta administração para a adoção das medidas administrativas cabíveis.

Avaliar risco em auditoria interna significa identificar, medir e priorizar os riscos para possibilitar a focalização das áreas auditáveis mais significativas. A avaliação do risco é utilizada para identificar as áreas mais importantes dentro do seu âmbito de atuação, permitindo ao auditor interno delinear um planejamento de auditoria capaz de testar os controles mais significativos para as questões de auditoria que se mostrarem materialmente e criticamente relevantes.

Como ferramenta para a avaliação de riscos, de forma a sistematizar e estruturar informações de riscos sobre o ambiente de análise poder-se-á utilizar o Diagrama de Avaliação de Risco, que estabelece o impacto potencial e as probabilidades de ocorrência dos riscos identificados.

Os riscos considerados de baixo impacto, ou seja, de consequências de baixa gravidade, poderão ser aceitos e monitorados, com ou sem redirecionamento de condutas/procedimentos. Os riscos de alto impacto poderão requerer a adoção de medidas saneadoras. Os riscos que além de alto impacto, apresentarem alta probabilidade de ocorrência, merecerão imediatas medidas saneadoras.

A auditoria com foco em resultados e centrada no risco acrescenta mais valor à organização do que uma auditoria centrada apenas nos aspectos de conformidade.

Trata-se de novo paradigma, que significa ampliar a perspectiva da auditoria interna para abarcar as técnicas de gestão de riscos aos programas de auditoria e de avaliação de natureza operacional.

Sob essa nova perspectiva, abordagens metodológicas relativas ao controle da gestão organizacional, foram construídas e traduzidas em modelos de referência reconhecidos mundialmente que visam à implantação e avaliação de controles internos, os quais são tratados no item 3.1.1 Da análise de riscos de controle.

e) Procedimentos de auditoria a serem executados

Conjunto de ações ordenadas que permitam ao auditor controlar a execução de seu trabalho e, ao mesmo tempo, habilitá-lo a expressar sua opinião sobre os controles internos da organização. São os passos da fase de execução do processo de auditoria e compreendem os levantamentos de dados, a aplicação de roteiros e checklist, coleta das evidências, aplicação das técnicas de auditoria, registros em papeis de trabalho, e demais procedimentos necessários a formar e fundamentar a opinião do auditor.

f) Recursos a serem utilizados

É a identificação dos elementos básicos e mínimos necessários ao desempenho do trabalho de auditoria, e podem ser:

- Humanos: equipe de auditores, coordenador, equipe de apoio administrativo;
- Materiais: veículos, espaço físico de trabalho, equipamentos;
- Tecnológicos: computadores, impressoras, *softwares*, banco de dados;
- Financeiros: recursos para diárias de viagem, transporte, consultorias.



g) Cronograma detalhado

É a definição do tempo necessário para a execução de cada fase do trabalho, dimensionando-se assim, qual o prazo previsto para a realização da auditoria e entrega dos resultados.

Os auditores internos dispensarão ao preparo dos programas de auditoria todo o cuidado e o empenho necessários para que o resultado final atinja o padrão de qualidade técnico almejado.

É desejável, ainda, que o programa de auditoria seja suficientemente flexível para permitir adaptações tempestivas, sempre que surgirem questões relevantes que justifiquem as alterações propostas. Qualquer modificação deve ser levada, por escrito, ao conhecimento do Secretário Municipal de Gestão e Controle e receber a devida análise para que seja aprovada.

Nenhum trabalho de auditoria *in loco*, de cunho ordinário, poderá ser empreendido sem que haja o respectivo programa de auditoria, que é essencial ao ato de auditar, definindo o ponto de controle sobre o qual se deve atuar.

A responsabilidade pelo planejamento dos trabalhos de auditoria é do auditor interno designado como **relator da auditoria**, com a participação de toda a equipe designada para a realização dos trabalhos, devendo ser aprovado pelo Secretário Municipal de Gestão e Controle.

3.2.1. Programas de Trabalho

Programa de Trabalho constitui-se no desenvolvimento “planos de ação”, elaborado na fase de planejamento, embasado em objetivos definidos e nas informações disponíveis sobre as atividades da entidade auditada. É o plano detalhado, destinado a orientar adequadamente o trabalho do auditor, permitindo-lhe, ainda, complementá-lo quando circunstâncias imprevistas o recomendarem.

O programa deve ser preparado analisando-se, entre outros, a natureza e o tamanho da entidade ou setor examinado, as políticas e o sistema de controle interno estabelecidos pela administração e as finalidades do exame que será efetuado. Essas características e circunstâncias devem ser analisadas por intermédio de um estudo geral, que englobe as informações contidas em trabalhos anteriores, o conhecimento do ramo de atividade, a avaliação de controles internos, dentre outras.

A época mais adequada para fazer-se o programa ocorre na fase final do planejamento dos trabalhos, após ter-se conhecimento geral das operações, por meio dos manuais dos serviços ou elaboração de fluxogramas (Pré-auditoria). A responsabilidade do programa é do auditor designado como relator da auditoria juntamente com a equipe de auditores designados para o trabalho.

3.2.2. Critérios e técnicas de amostragem

Além dos quesitos até aqui descritos, é necessário analisar os critérios básicos a serem utilizados pela Unidade de Auditoria Interna em seu processo de planificação dos trabalhos para seleção das amostras, os quais são: Materialidade, Relevância e Criticidade.

A materialidade refere-se ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados por uma gestão, em um específico ponto de controle (unidade organizacional, sistema, área, processo de trabalho, programa de governo ou ação) objeto de exame pelos auditores internos. O volume de recursos disponíveis no orçamento é indicador de materialidade. No entanto, em ambientes orçamentários nos quais existe grande diferença entre o orçado, o contratado e o pago, o exame dos valores envolvidos em cada uma dessas fases da despesa pode ser necessário. Além disso, a dimensão econômica do setor no qual se insere o objeto de auditoria deve ser levada em consideração. Esse critério leva em consideração o caráter relativo dos valores envolvidos no objeto de auditoria, pois a auditoria deve produzir benefícios significativos.



A relevância significa a importância relativa ou papel desempenhado por uma determinada questão, situação ou unidade organizacional, existentes em um dado contexto.

A criticidade representa o quadro de situações críticas, efetiva ou potencial a ser controlado, identificadas em uma determinada unidade organizacional ou programa de governo. Trata-se da composição dos elementos referenciais de vulnerabilidade, das fraquezas, dos pontos de controle com riscos operacionais latentes, etc. Deve-se levar em consideração o valor relativo de cada situação indesejada. A criticidade é ainda, a condição imprópria, por não conformidade às normas internas, por ineficácia ou por ineficiência, de uma situação de gestão. Expressa a não-aderência normativa e os riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados. Representa o perfil organizado, por área, dos pontos fracos de uma organização.

A hierarquização pela criticidade leva em consideração os aspectos a seguir:

- Intervalo de tempo entre a última auditoria realizada e o momento do planejamento;
- Atividade descentralizada realizada por unidade gestora pertencente à instituição;
- Falha/falta conhecida nos controles internos da instituição.

Após a análise dos três aspectos apresentados, isto é, materialidade, relevância e criticidade é possível mapear as áreas de risco, classificando aquelas que apresentam maior ou menor risco para a Instituição.

O método de amostragem é aplicado como forma de viabilizar a realização de ações da Unidade de Auditoria Interna em situações onde o objeto alvo da ação se apresenta em grandes quantidades e/ou se distribui de maneira bastante pulverizada. A amostragem é também aplicada em função da necessidade de obtenção de informações em tempo hábil, em casos em que a ação, na sua totalidade, torna-se impraticável, até mesmo em termos de custo/benefício.

O teste sobre uma amostra permite a chamada prova seletiva, através da qual se obtém conclusões sobre as características do universo com base na análise de uma parte do mesmo.

Esta prova, se fundada em critérios técnicos rigorosos aplicados de forma correta, permite obter os elementos suficientes e apropriados para que seja formulada com segurança uma opinião pelo auditor.

O auditor interno, ao recorrer a uma amostra, reduzirá a população a dimensões menores, sem perda das características essenciais.

A amostragem tem como objetivo conhecer as características de interesse de uma determinada população a partir de uma parcela representativa. É um método utilizado quando se necessita obter informações sobre um ou mais aspectos de um grupo de elementos (população) considerado grande ou numeroso, observando apenas uma parte do mesmo (amostra). As informações obtidas dessa parte somente poderão ser utilizadas de forma a concluir algo a respeito do grupo, como um todo, caso esta seja representativa.

A representatividade é uma característica fundamental para a amostra, que depende da forma de seleção e do tamanho da população. Potencialmente, a amostra obtém essa característica quando ela é tomada ao acaso. Para uma amostra ser considerada representativa de uma população, ela deve possuir as características de todos os elementos da mesma, bem como ter conhecida a probabilidade de ocorrência de cada elemento na sua seleção, ou seja, uma amostra, para ser boa, tem de ser representativa, devendo conter em proporção tudo o que a população possui qualitativa e quantitativamente. E tem de ser imparcial, isto é, todos os elementos da população devem ter igual oportunidade de fazer parte da amostra.



Existem várias razões que justificam a utilização de amostragem em levantamentos de grandes populações. Uma dessas razões é a economicidade dos meios, reforçada pelo art. 14 do Decreto-Lei nº 200, de 27 de fevereiro de 1967. Onde os recursos humanos e materiais são escassos a amostragem se torna imprescindível, tornando o trabalho do profissional auditor interno bem mais fácil e adequado. Outro fator de grande importância é o tempo, pois onde as informações das quais se necessitam são valiosas e tempestivas, o uso de amostra também se justifica. Outra razão é o fato de que, com a utilização da amostragem, a confiabilidade dos dados é maior devido ao número reduzido de elementos, pode-se dar mais atenção aos casos individuais, evitando erros nas respostas. Além disso, a operacionalidade em pequena escala torna mais fácil o controle do processo como um todo.

Porém, existem casos onde não se recomenda a utilização de amostragem, tais como:

- a) Quando a população é considerada muito pequena e a sua amostra fica relativamente grande;
- b) Quando as características da população são de fácil mensuração, mesmo que a população não seja pequena; e
- c) Quando há necessidade de alta precisão recomenda-se fazer censo, que nada mais é do que o exame da totalidade da população.

O método de amostragem se subdivide em dois tipos: o probabilístico e o não probabilístico. A principal característica do método de amostragem não probabilístico é que este se baseia, principalmente, na experiência do profissional auditor interno, sendo assim, a aplicação tratamento estatístico a seus resultados se torna inviável, bem como a generalização dos resultados obtidos através da amostra para a população.

Essa limitação faz com que o método não sirva de suporte para uma argumentação, visto que a extrapolação dos resultados não é passível de demonstração segundo as normas de cálculo existentes hoje. Contudo, é inegável a sua utilidade dentro de determinados contextos, tal como, na busca exploratória de informações ou sondagem, quando se deseja obter informações detalhadas sobre questões particulares, durante um espaço de tempo específico.

Na amostragem não probabilística, em auditoria interna, **o tamanho usual da amostra** corresponde a **10% ou 15% da população alvo**. Já o método de amostragem probabilística tem como característica fundamental o fato de poder ser submetido a tratamento estatístico, sendo, portanto, os resultados obtidos na amostra generalizáveis para a população. Para tanto, a amostragem estatística conta com uma série de formas diferentes de obtenção do tamanho da amostra.

Uma dessas formas é a Amostra Aleatória Simples que tem como característica que cada elemento da população tem a mesma chance de pertencer a amostra. Considera-se para isso que os elementos da população em questão estão distribuídos de maneira uniforme. Nas demais formas ou métodos de amostragem, pelo fato dos elementos não se processarem de maneira homogênea na população, se faz necessário dispor de técnicas mais sofisticadas na obtenção do tamanho e seleção da amostra.

Para se obter uma amostra se faz necessário obter alguns elementos fundamentais, sem os quais fica impraticável o uso da técnica. O elemento primordial para se elaborar um plano amostral é saber exatamente qual o objetivo da ação de controle, ou seja, o que se deseja obter com os resultados e de posse deles a quais conclusões deseja-se chegar. Pois quando os objetivos da ação estão bem definidos fica claro o estabelecimento de qual é a população alvo a ser considerada para a elaboração da amostra, bem como a definição das unidades de amostragem (elementos). A partir do conhecimento da população objeto de estudo e seus elementos é que se torna possível conhecer como essa população se distribui entre os seus



elementos, para a partir daí ser definido o método de amostragem a ser adotado, bem como todas as suas considerações *a priori*.

Outro fator importante a ser definido anteriormente é a precisão que se deseja, ou seja, o máximo que se admitirá de erro para os resultados obtidos na amostra. Além disso, é importante que a seleção dos elementos da amostra seja rigorosamente aleatória, essa exigência é necessária pois, se na seleção da amostra não for garantida a aleatoriedade significa que o servidor está influenciando com seu juízo pessoal na escolha dos elementos da amostra e colocando assim em risco todo o trabalho realizado, pois as informações obtidas a partir daquela amostra enviesada irá trazer resultados equivocados a respeito do universo em questão. Ou seja, uma amostra mal dimensionada, e sem aleatoriedade é tendenciosa, levando o servidor a conclusões errôneas.

Existem situações onde não é possível a obtenção de informações a respeito da população e sua distribuição, seja pelo fato de a obtenção dessas informações ser muito dispendiosa, ou seja, pelo fato de se levar muito tempo para essas serem concluídas. Ou mesmo, pelo fato do acesso as mesmas somente ser possível no ato da ação de controle.

Sendo assim, é usual a utilização de tabelas aplicadas ao Controle Estatístico de Qualidade, com a definição prévia do risco que se deseja assumir, ou seja, qual o limite máximo de itens ou elementos irregulares aceitáveis para se considerar uma situação regular, através do qual o tamanho da amostra é dimensionado. A utilização dessas tabelas deve ser feita com muito critério, pois os resultados obtidos das amostras provenientes delas são bastante específicos. Tais situações específicas devem ser devidamente estudadas, pois essas tabelas não são de aplicação generalizada, sendo, portanto necessário o estudo de cada caso em separado, mensurando as vantagens e desvantagens da sua utilização.

Diante do exposto, e do fato de que o Pedido de Ação de Controle é disponibilizado conforme o Plano Amostral elaborado é necessário que o planejador da ação conste no relatório final de acompanhamento todas as considerações adotadas na elaboração do mesmo, tais como: nível de confiança, margem de erro, método de amostragem escolhido, divisões da população, ou ainda, por tipos de ocorrência.

A dimensão da amostra depende da existência ou não de outras fontes que permitam avaliar o **grau de confiança** referente a um procedimento ou controle existente em cada uma das áreas que se pretende certificar.

O grau de confiança que se pretende obter influencia também o tamanho da amostra, pois quanto maior for a amostra maior será, naturalmente, a segurança das conclusões a extrair.

O auditor deverá utilizar métodos que lhe permitam fixar o tamanho da amostra em conformidade com os objetivos de auditoria antecipadamente determinados.

Com esse fim, deve adotar-se previamente:

- Uma definição exata da natureza dos erros procurados (inexatidões das contas, operações ilegais ou irregulares, etc.);
- O “grau de confiança” a afetar às conclusões que se podem obter a partir da amostra;
- O “limiar de erro inaceitável” que a amostragem corre o risco de não descobrir.

A partir do valor dos erros constantes numa amostra, é possível estimar, com um determinado **grau de confiança**, a importância dos erros existentes na respectiva população. O **grau de confiança** traduz, assim, a probabilidade de que o valor máximo dos erros existentes na população total não ultrapasse um limite previamente fixado pelo auditor e por este tido como o limite tolerável.



Ao fixar o grau de confiança geral em 95%, por exemplo, o auditor está a aceitar que existe 95% de probabilidade de que os erros eventualmente existentes na população, não serão superiores ao limite que havia previamente fixado como tolerável.

Se, porém, o valor dos erros que afetam a população, extrapolado a partir dos erros existentes na amostra ultrapassar aquele limite, o nível de erro torna-se inaceitável.

Nessa medida, o “limiar de erro inaceitável” representa o montante máximo tolerável de erro possível, constituindo um elemento essencial para a determinação do tamanho da amostra.

Existem situações em que a natureza e qualidade dos itens a serem testados não permitem a utilização de amostragem estatística ou os motivos da realização da auditoria torna desnecessária a imparcialidade. Nestes casos, os testes têm base no julgamento pessoal do auditor interno, o qual efetua a seleção dos itens subjetivamente, calcado principalmente na sua capacidade e experiência profissionais, sob a motivação de suspeito de erros, impropriedades/disfunções e fraudes.

Apesar das vantagens inerentes ao método estatístico, as técnicas de amostragem não estatística são mais utilizadas, quer devido ao fato de serem de aplicação mais fácil e prática, quer por a utilização do método estatístico ser por vezes impraticável.

Mas, mesmo quando o auditor decidir recolher uma amostra não estatística, deverá, sempre que possível, utilizar métodos de seleção aleatória, o que fará normalmente aumentar a probabilidade de a amostra ser representativa da população.

No entanto, qualquer que seja o critério utilizado, o auditor deve sempre executar o seu trabalho considerando quatro fases distintas, a saber:

- Determinar o tamanho apropriado da amostra;
- Selecionar ou identificar a amostra;
- Aplicar procedimentos de auditoria apropriados aos itens selecionados;
- Avaliar os resultados da amostra.

De entre as técnicas de seleção de amostras **baseadas na amostragem não probabilística** distinguem-se:

- A amostragem por blocos;
- A amostragem sistemática;
- Amostragem sobre valores estratificados;
- A amostragem por números aleatórios;
- A amostragem por atributos.

Por outro lado, de entre as técnicas **baseadas na amostragem probabilística** destacam-se:

- A amostragem sobre valores acumulados;
- A amostragem por unidades monetárias;
- A amostragem numérica.

Amostragem em blocos

A amostragem por blocos consiste em selecionar um determinado período, analisando-se todos os documentos respeitantes a esse período ou todos os documentos referentes a um processamento (folhas de remuneração, caixa, por exemplo). Cada parte da população (bloco) deve ser sequencial e, tanto quanto possível, ser representativa do universo.



Este método de seleção **permite a detecção de situações ou erros de natureza repetitiva**, uma vez que a amostra inclui todos os tipos de operações de caráter regular incluídos em todos os ciclos contábeis.

Este tipo de amostragem é mais **utilizado** quando se **têm universos de pequena dimensão** por ser relativamente fácil verificar se o “bloco” selecionado é representativo do universo.

É ainda aconselhável sempre que **o controle interno seja pouco satisfatório**, uma vez que engloba todas as operações de um determinado período representativo, ou operações pouco frequentes de outros períodos.

Amostragem sistemática

Na amostragem sistemática, também chamada por intervalos, escolhe-se de entre uma população determinada uma amostra objetiva, isto é, selecionam-se alguns itens de todos os períodos ou processamentos (por exemplo, contas, fichas, dossiês de cada um dos meses de Janeiro a Dezembro).

Na aplicação desta técnica há a considerar as seguintes fases:

- Determinar a população (N);
- Determinar o tamanho da amostra (n);
- Calcular o intervalo (i), dividindo N por n;
- Selecionar o item de começo, a partir, por exemplo, de uma tabela de números aleatórios (sendo este número obrigatoriamente _ que o do intervalo);
- Determinar os itens da amostra adicionando o intervalo ao item de começo e assim sucessivamente.

Este método é mais utilizado nas **médias e grandes organizações**, quando o auditor deposita certa **margem de confiança no sistema de controle interno**, podendo aplicar-se, por exemplo, na realização dos **testes de conformidade**.

As vantagens deste método são:

- Permitir a redução da amostra;
- Não obrigar a estimar a taxa de erro;
- Não exigir o estabelecimento do grau de precisão;
- Permitir ao auditor aumentar a amostra, caso considere necessário.

Amostragem sobre valores estratificados

Neste tipo de amostragem divide-se a população em estratos (subgrupos), com a finalidade de reduzir o tamanho da amostra **selecionando-se todas as partes de uma população a partir de um determinado valor**. Os subgrupos devem ser claramente definidos de modo que cada unidade da amostra só possa pertencer a um extrato.

Esta técnica tem grande aplicação na realização de **testes substantivos**, relativos, por exemplo, à confirmação de saldos de clientes e à valorimetria das existências.

Assim, quer num caso quer no outro, o auditor pode selecionar os clientes ou os itens das existências com saldos mais significativos de tal modo que **o total da amostra represente uma percentagem relevante dos saldos globais de cada uma das contas**.

Amostragem por números aleatórios



Este tipo de seleção é feito com base na coincidência entre números aleatórios, gerados por computador ou extraídos de uma tabela de números aleatórios. Por este método, **cada um dos documentos a serem testados tem a mesma probabilidade de ser selecionado** que qualquer outro documento da população. Quando se utiliza uma tabela de números aleatórios, torna-se necessário que **cada um dos elementos do universo** donde se pretende retirar uma amostra **esteja devidamente numerado** (caso de cheques, faturas, recibos, etc.) de forma a poder selecionar qualquer deles em função do número aleatório selecionado da tabela.

Amostragem por atributos

Este tipo de amostragem é aplicado quando os objetivos de um teste de auditoria podem ser traduzidos em sim ou não, certo ou errado. O seu objetivo é determinar a frequência com que certo acontecimento ocorre, sendo a sua aplicação mais comum testar a taxa de desvio de um procedimento aplicado ao controle interno. Numa amostragem por atributos, o auditor imputa o **mesmo peso a cada acontecimento, independentemente do valor monetário**.

Existem determinados aspectos prévios, que o auditor deverá ter em consideração, procurando respostas para as seguintes questões:

- Quantas unidades no universo?
- Que nível de confiança?
- Qual a precisão?
- Qual o limite superior da taxa de erro esperada?

Uma vez tomadas decisões quanto ao nível de confiança, à precisão e à taxa de erro esperada, a informação adicional que o auditor necessita para determinar a dimensão da amostra é a que respeita à dimensão aproximada do universo.

O auditor deve conhecer com exatidão quais os elementos da população que vão ser objeto de amostragem.

Para selecionar a dimensão da amostra, o auditor deve consultar, inicialmente, tabelas que relacionem a taxa máxima de erro esperada com o respectivo nível de confiança.

Definidas estas duas variáveis, o auditor deve localizar a coluna correspondente à precisão com que quer trabalhar, deslocando-se nesta até à linha que corresponde à dimensão mais próxima da população objeto de amostragem. O número correspondente à intersecção da coluna da população com a da precisão selecionada corresponde à dimensão da amostra a utilizar. No caso da dimensão do universo não constar da tabela deve-se utilizar a linha imediatamente antes ou, então, proceder à interpolação linear.

Amostragem estatística sobre valores acumulados

Na realização desta técnica intervêm dois elementos: o limite de precisão monetária (LPM) e a classificação atribuída ao controle interno (CI).

Para chegar à determinação do limite de precisão monetária parte-se do princípio de que, numa população dada, é aceitável uma margem de erro correspondente a 5% do resultado líquido do exercício ou de um substituto deste resultado (margem bruta, resultado líquido antes dos encargos financeiros, resultado líquido estimado, resultado líquido do exercício anterior, etc.).

Por classificação atribuída ao controle interno, entende-se a avaliação potencial (bom: 1; regular: 2; deficiente: 3) que o auditor atribui ao controle interno depois de proceder ao seu levantamento.

Obter-se-á o limite de precisão monetária corrigido (LPMC) dividindo o limite de precisão monetária (LPM) pela classificação atribuída ao controle interno (CI).



Assim, quanto melhor for a classificação atribuída ao controle interno menor será o número de itens a testar.

Amostragem por unidades monetárias

Outra técnica de seleção muito semelhante à anterior é baseada no valor monetário das operações relevantes do universo é a “MUST” - *Monetary Unit Sampling Technique*, utilizada para efetuar seleções de valores de listas de saldos.

Para a sua aplicação, torna-se necessário calcular previamente o **intervalo de amostragem**, o que poderá ser feito através de dois processos: Decidir qual o erro máximo aceitável para o trabalho em causa e determinar o fator de risco, tendo em conta o controle interno existente. O fator de risco varia entre 1 e 3, correspondendo, este último, a um elevado grau de risco.

Amostragem estatística numérica

Resulta de uma combinação entre duas técnicas já abordadas: a amostragem estatística sobre valores acumulados e a amostragem por intervalos ou sistemática.

Determina-se um intervalo sobre bases estatísticas contando com os elementos já trabalhados na amostragem estatística sobre valores acumulados.

Determinado o intervalo, seleciona-se o primeiro número ao acaso dentro da população. A este será adicionado o valor do intervalo que será objeto de verificação e assim sucessivamente.

Qualquer que seja a técnica escolhida deverá ter por base dois aspectos essenciais: cada análise tem as suas especificidades próprias e os custos da auditoria não deverão ser inflacionados pela utilização de procedimentos desajustados face aos resultados pretendidos.

3.2.3. Risco de auditoria

A auditoria é realizada por meio de processo de amostragem e, por isso, os auditores escolhem áreas a serem examinadas e evidências a serem investigadas, dentre aquelas que eles acreditam possuir a maior relevância para o seu propósito final, não podendo, portanto, examinar todas as evidências disponíveis. Assim, entendemos que, Risco de Auditoria pode ser definido como a possibilidade de o auditor deixar de modificar apropriadamente sua opinião sobre a matéria incorreta, seja por erros ou por irregularidades existentes, mas não detectados pelo seu exame, ou seja:

Risco de Auditoria é a possibilidade de o auditor emitir um relatório errado ou incompleto sobre a área examinada.

Nível requerido de confiança

Além das considerações sobre relevância, a quantidade e tipo de evidência coletada pelos auditores devem também depender do grau de confiança que eles desejam ter na validade das conclusões da auditoria dadas as necessidades dos usuários dos relatórios. Em auditoria, cem por cento de certeza não é possível e confiança é usada para representar o grau de certeza que uma equipe de auditoria tem de que um erro ou omissão não foi cometido ao formular as conclusões do relatório.

Absoluta certeza em um relatório de auditoria não é obtida por que:

- Evidência em auditoria é raramente conclusiva em primeira instância e, além disso, absoluta certeza pode ser inalcançável; e

Teste de auditoria deve ser limitado para tornar a atividade economicamente justificável.

Se o auditor interpretar que segurança razoável representa 99% de certeza de que as informações estão corretas, o risco de auditoria será de 1%; se interpretar que é de 95%, o risco será de 5%. O desafio da auditoria é que os auditores não podem examinar todas as possíveis evidências referentes



a todas as transações. O modelo de risco de auditoria orienta auditores na coleta de evidências, para que eles possam atingir o desejado grau de segurança razoável.

Para determinar o risco de auditoria, o auditor deve avaliar o ambiente de controle da organização, observando:

- Competência da administração - quanto menor a capacidade gerencial maior o risco de deficiências no controle;
- Políticas de pessoal e segregação de funções;
- Tamanho da unidade - maior a unidade sob exame, maior a magnitude de danos potenciais; além disso, maior a demanda por controle com estreito limite de erro;
- Mudanças recentes nas gerências - probabilidade das deficiências do controle serem maiores durante períodos de alterações;
- Complexidade de operações - a probabilidade de erro fica incrementada;
- Disponibilidades financeiras - possível alvo de desfalques que põem o sistema de controle sob pressão;
- Condições econômicas da unidade - o risco de quebras no controle é frequentemente maior em unidades que estão sob significativas dificuldades econômicas;
- Rápido crescimento - reduz o sistema de controle pessoal e gerencial de uma operação;
- Extensão de operações computadorizadas - a dimensão das funções informatizadas pode reduzir a visibilidade e atenção dada à adequação do controle;
- Tempo desde a última auditoria - efeitos de uma auditoria diminui com o tempo;
- Pressões sobre a administração para alcançar os objetivos;
- Nível de motivação dos servidores/empregados - baixa motivação pode ser um indicativo de situações de alto risco para os controles.

Tipos de riscos na execução dos exames

Na prática, o auditor deve considerar risco de auditoria não somente para cada transação, mas também para cada afirmação relevante de cada transação. Os fatores de risco relevantes para uma afirmação sobre uma transação geralmente são diferentes dos que são relevantes para outra afirmação sobre a mesma transação.

Assim, os Riscos de Auditoria na execução dos exames podem ser tipificados em três amplas categorias:

- Risco inerente;
- Risco de controle;
- Risco de detecção.

a) Risco Inerente

Consiste na suscetibilidade de erro em uma atitude ou procedimento operacional ou mesmo uma classe de transações, devido à inexistência ou inadequação dos correspondentes controles internos, e que poderá ser material quando agregado ao erro em outros saldos ou classe. É a suscetibilidade de uma afirmação a um erro ou classificação indevida relevante, supondo que não haja controles internos que com ela se relacionem. Fatores econômicos e competitivos, e a



necessidade de atingir metas de lucros, podem levar a administração a utilizar técnicas contábeis para melhorar os lucros relatados. O auditor tenta, então, avaliar a suscetibilidade de uma afirmação a erros ou classificações distorcidas relevantes, antes de considerar os controles internos da entidade. O risco desse tipo de erro é maior em certos procedimentos operacionais e classes do que em outros. Por exemplo: cálculos complexos são mais sujeitos a erros do que cálculos simples; numerário é mais suscetível de roubo do que sucata.

b) Risco de Controle

É o risco de que o erro em uma atitude ou procedimento operacional ou classe de transações, que poderá ser material quando agregado ao erro em outros procedimentos operacionais ou classe, não será evitado ou detectado tempestivamente pelo sistema de controle interno. O nível deste risco é uma função da efetividade dos procedimentos de controle interno para atingir seus objetivos amplos, mas jamais será nulo devido às limitações inerentes em qualquer sistema dependente do elemento humano para funcionamento.

c) Risco de Detecção

É o risco de que o resultado da execução dos procedimentos de auditoria enganosamente induza o auditor a concluir pela inexistência de erro que de fato existe em uma atitude ou procedimento operacional ou em uma classe de operação/transação. Que poderá ser material quando combinado com os erros em outros procedimentos operacionais e classes. O risco de detecção é uma função da eficácia dos procedimentos de auditoria e da maneira pela qual eles são executados.

O Risco Inerente e o Risco de Controle diferem do Risco de Detecção por existirem independentemente da auditoria, ao passo que o último é função dos procedimentos selecionados pela equipe de auditoria. O Risco de Detecção deve manter relação inversa aos Riscos Inerentes e de Controle; quanto menores estes, maior o patamar do Risco de Detecção que poderá ser aceito. Contrariamente, quanto maiores os Riscos Inerentes e de Controle, menor o nível do Risco de Detecção a ser aceito.

3.3. Execução dos trabalhos de auditoria

A Execução compreende a realização de provas e reunião de evidências suficientes e adequadas para subsidiar a opinião do auditor, baseando-se nos objetivos, critérios e na metodologia selecionada durante o Planejamento.

A fase de execução dos trabalhos de auditoria ou exames é comumente chamada de trabalho de campo e consiste na etapa de aplicação do Programa de Auditoria e coleta de evidências, compreendendo as seguintes etapas:

- Reunião de abertura dos trabalhos com o auditado;
- Estudo e avaliação dos controles internos;
- Aplicação dos programas de trabalho (exames e coleta de evidências);
- Registro em papéis de trabalho;
- Elaboração do relatório de auditoria.

3.3.1. Reunião de abertura dos trabalhos com o auditado

Para o início dos trabalhos de auditoria é pertinente que se faça uma reunião da equipe de auditores com o gestor da área auditada e/ou com o dirigente da organização e controlador(es) setorial(is)



(exceto nos casos de necessidade de sigilo no todo ou em parte da auditoria) a fim de apresentar o Plano de Trabalho, esclarecer o objetivo do trabalho a ser executado e solicitar o devido apoio para o bom desempenho das atividades (disponibilidade de espaço físico seguro, equipamentos e agentes facilitadores para o repasse de dados e informações). Na reunião de abertura dos trabalhos são entregues ao dirigente da unidade auditada, os ofícios de apresentação da equipe de auditoria e de solicitação de documentos. A reunião deve ser devidamente registrada em ata.

3.3.2. Estudo e avaliação dos controles internos

A boa norma relativa à execução do trabalho de auditoria requer que o auditor estude e avalie o sistema de controle interno do auditado, para determinar o grau de confiança a ser nele depositada e a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria.

A revisão dos controles internos é fundamentalmente o processo para levantamento de dados sobre a natureza e organização dos procedimentos prescritos. A informação necessária para essa finalidade é obtida por meio de entrevistas com o pessoal apropriado do auditado e consulta a manuais de procedimentos, descrição de funções e organogramas. Após a revisão do sistema de controle interno, o auditor tem condições de avaliar a segurança por ele proporcionada, a fim de determinar a extensão dos testes de auditoria.

Quanto melhores e mais eficientes os controles internos implantados na entidade auditada, mais segurança adquire o auditor, com relação aos exames que está procedendo. Essa eficiência é também fator de economia do tempo a ser empregado pelo auditor no seu trabalho e, conseqüentemente, redução do custo da auditoria.

As normas de auditoria, referentes à execução dos trabalhos de campo, estabelecem que o auditor deva avaliar o sistema de controle interno da entidade auditada, a fim de determinar a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados, ou seja, a definição do volume de testes a serem executados pelo auditor será determinada em função da avaliação realizada, como:

- a) **Levantamento do ambiente de Controle** – nesta etapa mapeia-se toda a organização, desde as suas definições hierárquicas, com seus processos decisórios, até as especificações de transações por produto/serviço, conforme critérios estabelecidos no Manual do Sistema de Controle Interno do Município.

O objetivo desta etapa é estabelecer como a entidade está organizada, quais são as suas políticas de recursos humanos, suas diretrizes estratégicas, os procedimentos adotados e quais os níveis de responsabilidades.

Essas informações podem ser obtidas das seguintes formas:

- Conhecimento da documentação do setor/órgão: estatuto, atas de reuniões da alta administração do órgão/entidade e conselhos, legislação de criação;
- Leitura dos manuais internos do setor/órgão;
- Conversa com funcionários do setor/órgão;
- Inspeção física nas operações de compra, pagamentos e outros, conforme regulamentação do Sistema de Controle Interno Municipal.

- b) **Avaliação dos Controles Internos** – para esta etapa o mecanismo mais adotado é o questionário de avaliação de controle interno, onde as questões são respondidas com um SIM ou NÃO, de forma a permitir, a identificação dos pontos fortes e fracos de controle. Pode ser utilizado o questionário periódico realizado pela Unidade de Coordenação de Controle Interno.



A avaliação de controle interno numa organização pode ser:

- Avaliação quanto à adequação dos controles internos – onde são identificados os pontos de incongruência do sistema de controle interno, no que diz respeito a controles inexistentes ou controles inadequados. O levantamento permite se estabelecer qual é o sistema de controle existente e se ele está condizente com a necessidade da organização.
- Avaliação quanto à consistência do controle interno – onde é verificada a consistência e/ou aplicabilidade dos controles internos existentes, avaliando a aderência das áreas da organização, as inconsistências existentes e as razões da não-aceitação de alguns controles.

Outro mecanismo utilizado para avaliação dos controles internos, combinado com o questionário, é o fluxograma, que é o método mais claro de se fixar pormenores dos sistemas, fornecendo uma visão geral e concisa do mesmo. Facilitam o acompanhamento e a atualização, e servem para a documentação de sistemas administrativos, operacionais e de controle.

- c) **Testes de Procedimentos** – é a etapa de validação dos controles internos. Após conhecer o sistema de controle interno e sabendo-se a finalidade de cada um, aplicam-se os testes de procedimentos para verificar se eles cumprem a finalidade para a qual foi implementado.
- d) **Relatórios** – registro dos resultados da avaliação do sistema de controle interno da organização.

3.3.3. Aplicação do(s) programa(s) de trabalho

Durante a execução do trabalho, o auditor deverá estar atento sobre a melhor forma de obtenção das provas necessárias ao seu trabalho, captando informações consideradas válidas e satisfatórias e avaliando de imediato todas as provas e informações obtidas no decorrer dos exames.

Os Programas de Trabalho elaborados na fase de planejamento representarão a base de atuação dos auditores na execução dos trabalhos. No entanto, quando constatar-se a necessidade de alterações nos programas de trabalho, estas poderão ser realizadas durante a auditoria, devidamente documentadas. Além disso, a juízo do auditor, poderão ser utilizados outros instrumentos que este julgar mais adequados para a execução do trabalho de auditoria, quais sejam: Check List, Questionários, Roteiros de Auditoria etc.

3.3.4. Dos procedimentos gerais de auditoria

Os procedimentos de auditoria consistem em um conjunto de métodos e técnicas utilizadas pelo auditor, previstas num programa de auditoria, para a realização do seu trabalho de modo a coletar evidências para embasamento de suas conclusões. Os principais procedimentos de auditoria são: Entrevista, Observação, Inspeção, Confronto, Análise, Confirmação e Conferência.

A auditoria é uma verificação ou exame que deve realizar-se de forma sistemática para que se alcancem os fins em vista. Com este objetivo deve o auditor aplicar métodos e técnicas apropriadas durante a realização da auditoria. Torna-se, assim, necessário precisar o sentido e alcance que devem ser dados aos referidos termos, ou seja, definir o seu conteúdo no âmbito da auditoria.

Os métodos são os processos racionais e orientados de acordo com normas específicas que conduzem o auditor na direção do resultado desejado.

As técnicas são os meios ou instrumentos que o auditor utiliza na realização do seu trabalho e que lhe possibilitam formar uma opinião.

Deste modo, os métodos e as técnicas de auditoria constituem os chamados procedimentos de auditoria, sendo o método o caminho a seguir e as técnicas os meios utilizados ao longo desse caminho, tendo em vista o alcance de um resultado final, isto é, um objetivo, em regra, previamente definido.



Tendo o auditor como tarefa essencial identificar e analisar a validade e a veracidade de qualquer informação deve, para esse efeito, aplicar os procedimentos adequados, com a extensão e profundidade que cada caso específico requer, de forma a obter o conjunto de provas que suportem fidedignamente as afirmações e/ou os fatos analisados.

Os procedimentos consistem, portanto, na aplicação pelos auditores de métodos e técnicas que dependem do seu julgamento e da qualidade e âmbito do controle interno implantado na organização a auditar, visando definir o modo como o auditor deve orientar o seu trabalho para que procure atingir de forma sistemática o objetivo da auditoria.

Existem procedimentos de aplicação generalizada, isto é, aplicáveis nas verificações que são comuns a muitas organizações e que são baseados, em regra, em guias, notas de verificação e questionários de auditoria mais ou menos padronizados.

A aplicação dos procedimentos está subordinada à observância de um conjunto de proposições ou princípios lógicos que servem de base à orientação e avaliação da qualidade do trabalho dos auditores e que dão consistência aos trabalhos de auditoria.

Tais princípios têm, fundamentalmente, como objetivo regulamentar e harmonizar os aspectos relacionados com as qualificações profissionais dos auditores, com o seu julgamento sobre as situações analisadas e, conseqüentemente, com as normas de verificação e com a preparação do relatório final.

Tanto os princípios como os procedimentos constituem, em suma, um conjunto harmonioso e coerente de normas destinadas a dar credibilidade à auditoria e a conferir validade ao trabalho dos auditores.

Na execução de uma auditoria é comum o surgimento de muitas dúvidas relacionadas com a amplitude dos exames a serem realizados. A principal delas é se o auditor, para dar sua opinião sobre uma gestão, teria que examinar todos os atos e fatos ocorridos, o que acarretaria em custos, intempestividade e impraticabilidade, além da complexidade e o volume das operações envolvidas em um trabalho de auditoria governamental. Diante disso, as técnicas e procedimentos de auditoria podem ser aplicados por meio de: Métodos de exames e Técnicas de auditoria.

3.3.5. Métodos de exames

a) **Prova seletiva** – pressupõe aprofundado conhecimento das situações a serem auditadas. São provas de evidências selecionadas pela percepção do auditor baseadas no exame de uma parte dos documentos, e podem ser:

- **Direcionada** – o auditor premeditadamente restringe seus exames às transações, saldos ou períodos que se enquadram em certos parâmetros previamente definidos. Os resultados dos exames não alcançam o restante das transações.
- **Aleatória** – o auditor efetua observações ou inspeções em documentos ou formulários críticos de determinado número de transações ou eventos escolhidos aleatoriamente, mas obedecendo ao critério metodológico predeterminado, para que possa estabelecer juízo com respeito às transações restantes não examinadas.

c) Testes de Auditoria

Pressupõe razoável conhecimento das situações a auditar, selecionados por diretrizes pré-estabelecidas, a avaliação é feita exclusivamente nos elementos examinados. Podem ser classificados em: testes de procedimento, de conformidade, substantivos e analíticos.

c.1) Testes de Procedimento



Estes testes consistem em selecionar uma operação de cada tipo e acompanhar o seu percurso ao longo de todo o sistema de processamento e controle. O seu objetivo é assegurar e confirmar que o entendimento do auditor sobre o sistema, formado através das notas descritivas ou dos fluxogramas, está correto.

Estes testes devem ser aplicados a todas as operações relevantes em relação aos objetivos específicos do controle interno previamente definidos.

Devem também ser descritos em documentos que indiquem as operações abrangidas. As incorreções reveladas pelos testes devem produzir alterações na descrição do sistema.

c.2) Testes de conformidade

O objetivo dos testes de conformidade – também denominados de aderência ou de observância – é proporcionar ao auditor razoável segurança quanto à efetiva realização dos procedimentos previstos como controles internos administrativos, previamente especificados nas normas internas. Visam, portanto, à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos Município estão sendo cumpridos e em pleno funcionamento.

Consideram-se testes de conformidade os que se destinam a confirmar se os procedimentos e as medidas de controle interno são adequados e se funcionam normalmente ao longo do exercício.

Se na sequência do levantamento do sistema de controle interno se concluir que este é forte, deve-se orientar os trabalhos para a realização de testes de conformidade, reduzindo os testes substantivos e concentrando-se nas áreas onde os riscos de ocorrência de erros não são suficientemente prevenidos pelo sistema de controle.

No desenvolvimento dos testes de conformidade utilizar-se-ão três modalidades distintas:

- Exame de documentos, previamente selecionados, para confirmar se o procedimento foi adequadamente aplicado ao longo de todo o período. Por exemplo, uma rubrica num documento pode constituir a prova necessária para concluir que determinada despesa foi autorizada pela pessoa indicada;
- O reprocessamento de certas transações, com vista a confirmar que têm evidência de terem sido objeto de verificação e controle, como seja de algumas faturas de fornecedores para reverificar a sua documentação de suporte, exatidão aritmética e registro;
- Observação direta da técnica de controle em funcionamento, completada com entrevistas apropriadas aos executantes.

Os testes de observância ou de conformidade são elaborados para obter-se razoável, embora não absoluta, segurança de que os controles internos, nos quais o auditor confia, estão operando efetivamente, incluindo os testes nos documentos que suportam as transações e os trabalhos de discussão e de observação. Na aplicação destes testes, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos.

Caso o auditor conclua, depois de efetuados todos os procedimentos de observância, que não é aconselhável confiar em determinado controle interno, deverá averiguar a existência de controle alternativo que satisfaça aos seus propósitos e no qual possa confiar.

O auditor deve preocupar-se em testar fundamentalmente os controles-chaves, isto é, aqueles que são decisivos para o desempenho do sistema.

Caso o auditor encontre alguns erros ou anomalias, terá de avaliar a sua importância e justificação (se houver), no sentido de determinar se representam situações pontuais isoladas e desprezíveis ou se, por outro lado, são indícios de que a técnica de controle em observação não funcionou de fato ao longo do exercício ou pelo menos não funcionou com a desejável eficácia.



Consideram-se testes de conformidade os que se destinam a confirmar se os procedimentos e as medidas de controle interno são adequados e se funcionam normalmente ao longo do exercício.

Se na sequência do levantamento do sistema de controle interno se concluir que este é forte, deve-se orientar os trabalhos para a realização de testes de conformidade, reduzindo os testes substantivos e concentrando-se nas áreas onde os riscos de ocorrência de erros não são suficientemente prevenidos pelo sistema de controle.

No desenvolvimento dos testes de conformidade utilizar-se-ão três modalidades distintas:

- Exame de documentos, previamente selecionados, para confirmar se o procedimento foi adequadamente aplicado ao longo de todo o período. Por exemplo, uma rubrica num documento pode constituir a prova necessária para concluir que determinada despesa foi autorizada pela pessoa indicada;
- O reprocessamento de certas transações, com vista a confirmar que têm evidência de terem sido objeto de verificação e controle, como seja de algumas faturas de fornecedores para reverificar a sua documentação de suporte, exatidão aritmética e registro;
- Observação direta da técnica de controle em funcionamento, completada com entrevistas apropriadas aos executantes.

Os testes de observância ou de conformidade são elaborados para obter-se razoável, embora não absoluta, segurança de que os controles internos, nos quais o auditor confia, estão operando efetivamente, incluindo os testes nos documentos que suportam as transações e os trabalhos de discussão e de observação. Na aplicação destes testes, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos.

Caso o auditor conclua, depois de efetuados todos os procedimentos de observância, que não é aconselhável confiar em determinado controle interno, deverá averiguar a existência de controle alternativo que satisfaça aos seus propósitos e no qual possa confiar.

O auditor deve preocupar-se em testar fundamentalmente os controles-chaves, isto é, aqueles que são decisivos para o desempenho do sistema.

Caso o auditor encontre alguns erros ou anomalias, terá de avaliar a sua importância e justificação (se houver), no sentido de determinar se representam situações pontuais isoladas e desprezíveis ou se, por outro lado, são indícios de que a técnica de controle em observação não funcionou de fato ao longo do exercício ou pelo menos não funcionou com a desejável eficácia

c.3) Testes substantivos

Consistem em testes aplicados nas transações de revisão analítica que procuram fornecer evidências de auditoria quanto à integridade, à exatidão e à validade dos registros de uma organização. Têm como objetivo identificar a existência, ocorrência, abrangência, avaliação e mensuração dos componentes patrimoniais, transações e operações da organização. Exemplos de Testes Substantivos: Circularização, Inspeção de Ativos, Conciliações, Comprovação de Registros Contábeis, Inspeção de Documentos.

Consideram-se testes substantivos os que procuram confirmar o adequado processamento contábil, expressão financeira e suporte documental dos saldos e das diversas operações realizadas.

O objetivo essencial destas verificações é assim, numa auditoria financeira, provar a exatidão dos saldos constantes das peças contábeis finais do exercício, pelo que envolvem uma grande preocupação quanto aos saldos e transações de valor mais elevado e às rubricas mais sensíveis à ocorrência de erros e irregularidades.



Em regra, e como já foi referido, a extensão de um teste substantivo será tanto menor quanto melhor for o controle interno existente no sistema ou sistemas em que se incluem as contas objeto de análise.

Nas suas verificações, o auditor seleciona, a partir dos registros contábeis, um conjunto de operações representativo do montante total contabilizado, consultando, posteriormente, o documento de suporte

As verificações substantivas e validação de saldos e transações específicas incluem procedimentos tão diversificados como as contagens físicas de valores, existências e outros ativos, os pedidos de confirmação direta de saldos de contas bancárias, de clientes e fornecedores, o exame de reconciliações e documentos de suporte bem como de escrituras e títulos de registros de propriedade, testes de valorimetria e de exatidão aritmética, verificações indiciárias, etc.

No entanto, não bastará verificar a concordância de valores constantes dos documentos e registros. Haverá necessidade de confirmar se os documentos são autênticos, se foram objetos de conferências e aprovações exigidas pelo sistema de controle existente e se o seu conteúdo reflete a operação em causa.

Os testes substantivos são aqueles voltados para a obtenção de evidências quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos.

Na aplicação destes testes, o auditor deve verificar:

- Existência do componente patrimonial em determinada data;
- Existência de direitos e obrigações em certa data;
- Ocorrência das transações;
- Abrangência do registro das transações;
- Mensuração, apresentação e divulgação dos itens, conforme os Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade.

O objetivo essencial dessas verificações é provar a exatidão dos saldos contábeis ao final do exercício, constituindo preocupação os saldos e transações de valor elevado e as rubricas sensíveis à ocorrência de erros e irregularidades.

Em regra, a extensão de um teste substantivo será tanto menor quanto melhor for o controle interno existente no sistema objeto de análise.

Os testes substantivos são divididos em: testes de transações e saldos, e procedimentos de revisão analítica.

c.4) Testes analíticos

Os testes analíticos consistem na análise e ponderação de dados e informações variadas, de natureza ou incidência econômico-financeira, incluindo tendências e variações em relação ao(s) ano(s) anterior (es) e ao(s) orçamento(s), com vista a identificar assuntos ou saldos anormais que requeiram especial atenção ou investigação, comparativamente com os saldos e variações que se apresentem razoáveis ou justificáveis.

3.3.6. Técnicas de auditoria

São os métodos de investigação estabelecidos durante a fase de planejamento da auditoria, utilizados com a finalidade de obter a evidência necessária, para fundamentar as conclusões e opiniões do auditor sobre o assunto em exame. A finalidade dos procedimentos é coletar suficientes e competentes evidências para fundamentar a formulação e manifestação da opinião do auditor sobre o trabalho realizado.



As técnicas de auditoria não são excludentes, mas complementares. No exame de qualquer operação, atividade, área ou entidade, o auditor aplica o conjunto de técnicas selecionadas de acordo com sua habilidade, juízo e prudência. Essa escolha recairá sobre a mais efetiva, eficiente e econômica e, ainda, conforme as circunstâncias que se apresentam em um determinado momento de trabalho. A natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria a serem empregados dependem da investigação e da qualidade da prova a ser obtida. As técnicas de auditoria classificam em:

a) **Inspeção**

Consiste na verificação de bens ou documentos, no âmbito do trabalho de auditoria. Os diversos tipos de inspeções agrupam-se sob dois conjuntos principais: inspeção física e inspeção documental.

a.1) Inspeção física

Consiste na visitação ao local onde se situa o objeto de auditoria (ativos, obras, documentos ou valores) permitindo ao auditor formar opinião quanto à existência física e autenticidade do objeto ou item a ser auditado.

Este exame físico deve possuir as seguintes características:

- Existência física: comprovação visual da existência do item;
- Autenticidade: discernimento da fidedignidade do item;
- Quantidade: apuração adequada da quantidade real física;
- Qualidade: comprovação visual de que o objeto examinado permanece em perfeitas condições de uso.

A inspeção física realizada pelo auditor relativamente à existência dos estoques de um órgão/entidade tem por objetivo a constatação visual de que estes existem e nas quantidades apuradas. O auditor deve, sempre, ter a segurança e preocupação de que aquilo que está examinando tem por objetivo a identificação correta, abrangendo as características citadas.

O exame físico não existe por si só, trata-se de um procedimento complementar permitindo ao auditor certificar-se de que há correspondência nos registros do órgão/entidade. Desta forma, a comprovação física serve para determinar que os registros estejam corretos e os valores são adequados em função da qualidade do item examinado.

A título de exemplo, citamos os seguintes procedimentos de auditoria de exame físico:

- Contagem de servidores;
- Contagem de Vale-Alimentação;
- Contagem de materiais em almoxarifado.

Em muitos casos esta técnica só obtém êxitos satisfatórios se preparativos preliminares forem executados, permitindo que os itens a serem examinados estejam em condições de auditoria.

Documentos em trânsito ou arquivados desordenadamente podem dificultar ou mesmo invalidar o exame visual e a contagem física. Assim, o êxito ou fracasso na aplicação desta técnica, dependerá do planejamento preliminar elaborado pelo auditor relativamente a estes problemas.



Assim, a inspeção física tem como objetivos:

- Identificar fisicamente os bens submetendo-os à contagem física;
- Verificar a sua propriedade;
- Verificar a conformidade dos bens com os registros contábeis e documentais de suporte;
- Verificar o seu estado de uso;
- Apreciar a valorização que lhes está atribuída;
- Avaliar a sua utilidade e potencial de utilização em face das atividades de cada órgão/departamento da unidade gestora.

a.2) Inspeção documental

Existem dois tipos de documentos: os internos e os externos. Os documentos internos são produzidos pela própria empresa, já os externos são fornecidos por terceiros à entidade, normalmente comprovando algum tipo de transação.

São exemplos de documentos internos: relatório de despesas, boletim de caixa, requisição de compra, mapa de licitação de compras, folha de pagamento, prestação de contas e etc. São exemplos de documentos externos: notas fiscais, faturas e duplicatas de fornecedores, contratos, escrituras de imóveis, e etc.

O auditor realiza a inspeção documental objetivando:

- Verificar a autenticidade do documento;
- Confirmar a regularidade processual, incluindo os antecedentes e os fatos subsequentes;
- Verificar a existência de todos os elementos essenciais exigidos ao documento;
- Confirmar a adequação do registro contábil;
- Avaliar a suficiência da documentação face às operações e movimentos que lhe estão associados;
- Analisar o significado da operação em face das atividades desenvolvidas pelo órgão/departamento da unidade gestora;
- Apreciar a razoabilidade dos valores envolvidos.

b) Entrevista

Consiste na coleta de informações ou de esclarecimentos junto a pessoas conhecedoras de situações de interesse para o auditor. Compreende um instrumento bastante utilizado, devendo ser a entrevista planejada de forma apropriada, e conduzida de forma produtiva, a fim de que seja obtida a informação desejada.

Alguns aspectos importantes devem ser observados quando de sua aplicação:

- O auditor deve se identificar adequadamente ao entrevistado, explicar o propósito de sua entrevista, de modo a esclarecer eventuais dúvidas;
- A sua postura deve ser a de buscar informações, não estimulando o debate e as contra argumentações, a fim de que o entrevistado coopere com o trabalho;
- É conveniente que o número de entrevistadores seja de, no mínimo, dois auditores, evitando-se, porém, o seu excesso, para não colocar o entrevistado na defensiva e prejudicar a qualidade das informações prestadas;



- A informação, ainda que confirmada por escrito pela pessoa entrevistada, representa somente uma opinião ou um dado que merece ser respaldado por outros documentos, de modo a assegurar a sua confiabilidade;
- Caso a opinião do entrevistado seja relevante e colabore com outras evidências já detectadas, deve ser relatada, a fim de subsidiar as conclusões a serem formuladas;
- Ao término da entrevista, deve-se resumir para o entrevistado as informações relevantes, possibilitando o levantamento de outras consideradas pertinentes, comunicando-lhe a interpretação feita pelo entrevistador;
- Após a redação da entrevista, deve-se solicitar aos entrevistados algum tipo de confirmação escrita sobre a informação verbal, a não ser que esta seja suficiente por ter sido respaldada por documentação. Tal confirmação protege o auditor em caso de eventual controvérsia, e não anula a necessidade de verificar a informação por outros meios.

O uso de entrevistas junto ao pessoal da unidade auditada constitui como um dos meios utilizados para obtenção de informações, representando uma das técnicas mais usuais na Auditoria Governamental. Elas podem ser coletadas por meio de respostas a questionários (check list), de forma narrativa, em fluxograma, etc.

Embora sejam obtidas informações consideráveis através de uma entrevista, ela geralmente não pode ser considerada conclusiva por causa das barreiras de comunicação que levantamos entre nós. O auditor pode não ter ouvido a resposta e o entrevistado pode não ter ouvido a pergunta.

Adicionalmente, a outra parte pode não conhecer o quadro geral tão bem como a equipe de auditoria. Quando alguém nos diz alguma coisa, não é ainda um fato - é um pseudofato. Apenas depois que a declaração for corroborada, podemos usar o que ouvimos como fato.

Existem 3 (três) maneiras de corroborar a informação recebida em uma entrevista:

- Outra pessoa diz a mesma coisa;
- Outro membro da equipe de auditoria ouve a mesma coisa;
- Um item, documento, ou registro comprova a ação.

As entrevistas devem ser planejadas de forma apropriada. A equipe de auditoria deve conhecer o propósito da entrevista e da informação buscada, de modo a conduzi-la de forma produtiva. É importante que o entrevistador seja um profissional com experiência nessa atividade, para obtenção de melhores resultados.

Portanto, devem-se observar alguns aspectos para a execução das entrevistas, tais como:

- Quem pretende entrevistar? Qual a pessoa que detém a informação pretendida?
- O que se deseja saber? – Esboço prévio dos aspectos essenciais a esclarecer;
- Qual o melhor local para realizar a entrevista? – Sugerir o local em função da localização da informação, do ambiente envolvente e de outras condicionantes;
- Quando realizar a entrevista? – Marcação com antecedência, indicação dos assuntos, previsão da duração;
- Captar a confiança do entrevistado – analisar a atitude do entrevistado (expectativa, receio, confiança, medo, hostilidade), “descongelar” atitudes negativas, fomentar atitudes de colaboração;



- Procurar que a entrevista não seja demasiada longa, dado que, com o decurso do tempo, o auditor tende a dispersar a atenção e a capacidade de percepção da informação, ao passo que o entrevistado pode aborrecer-se e fechar-se, limitando a informação que pode dar;
- Após a fase inicial, os assuntos têm de assumir um carácter técnico;
- Entrevistador não pode emitir opiniões de carácter pessoal e nem opiniões valorativas sobre outros elementos da auditoria.

b.1) Entrevista oral com o auditado

Este tipo de evidência é a mais fácil de ser obtida, porém tende a ser a de menor confiabilidade. Em geral, todas as declarações do auditado relacionadas aos itens materiais devem ser corroboradas com outras evidências. A entrevista oral pode ser usada de diferentes maneiras:

- Como significado da determinação da natureza do sistema de controle sob exame;
- Para obter explicações sobre itens não usuais descobertos durante a coleta de outras evidências;
- Para extrair informações que de outra maneira não seria possível.

O processo de entrevista oral pode ser desmembrado em seis passos:

- Ponha a pessoa à vontade;
- Explique o seu objetivo;
- Descubra o que estão fazendo;
- Analise o que estão fazendo;
- Faça uma conclusão experimental;
- Explique o seu próximo passo.

Para as entrevistas mais importantes será útil notificar o entrevistado sobre os temas a serem abordados, para evitar desperdício de tempo. Se forem necessárias modificações na data da entrevista, deve-se avisar oportunamente o entrevistado. Numa única entrevista deve-se buscar coletar todas as informações necessárias, dentro de um tempo razoável, fixado anteriormente entre as partes.

É conveniente, para assegurar a precisão da informação a ser incluída em qualquer comunicação de resultados, que o número de entrevistadores seja de, no mínimo, dois auditores. Entretanto, deve-se evitar excesso de entrevistadores de modo a não colocar o entrevistado na defensiva, prejudicando a qualidade das informações prestadas.

A confiabilidade da entrevista oral depende da objetividade e do conhecimento do servidor que repassa a informação. Adicionalmente, a competência do entrevistador (conhecimento, tato, objetividade e bom senso) é crucial para a relevância desta técnica.

A informação obtida por meio de entrevistas orais, ainda que confirmada por escrito pela pessoa entrevistada, representa somente uma opinião, ou uma informação que merece ser respaldada por outros documentos, de modo a assegurar a sua confiabilidade.

A técnica da indagação oral somente é recomendada para os levantamentos preliminares, ou para dirimir dúvidas, as informações obtidas podem ser utilizadas para suplementar, explicar ou interpretar informações obtidas por outros meios. Quando houver necessidade da obtenção de provas efetivas, deve-se recorrer à entrevista escrita.

b.2) Entrevista escrita com o auditado



Embora as entrevistas orais possam fornecer ao auditor dados valiosos para a auditoria, o contato com muitas pessoas pode demandar muito tempo e ser extremamente oneroso. Desta forma deve-se estudar a possibilidade de utilização de questionários. Se o questionário estiver previsto para a fase posterior, pode-se testá-lo na fase de entrevista oral para avaliar os resultados que possam ser obtidos dele. Tipicamente, a técnica de entrevista escrita é usada no contexto da auditoria no momento de dúvidas quanto ao sentido de alguma questão, quando então o auditado é solicitado a comentar ou esclarecer, por escrito, sobre a validade dos posicionamentos da equipe de auditoria.

A entrevista escrita é útil para assegurar que cada evidência é obtida:

- Para servir como uma conferência final em defesa da interpretação dos fatos pelo auditor;
- Para assegurar que o auditado compreendeu alguma conclusão do auditor;
- Para ajudar na ênfase da responsabilidade do auditado de tomar providências sobre os fatos.

A confirmação escrita não anula a necessidade de verificar a informação por outros meios.

b.3) Confirmações ou esclarecimentos

Essa opção tem como finalidade documentar as justificativas, esclarecimentos ou posicionamento do auditado com relação às dúvidas, afirmações, consultas e questionamentos da equipe de auditoria.

Pela natureza do trabalho de Auditoria, essa alternativa quando bem utilizada, reveste-se de importante instrumental de trabalho.

Recomenda-se a utilização para o pedido de justificativa sobre situações identificadas que necessitem de resposta escrita dos dirigentes da Unidade auditada - é uma garantia mínima para as afirmações da equipe de auditoria; até mesmo porque todo e qualquer Ponto de Auditoria deve ser relatado juntamente com a correspondente justificativa dos gestores. Conclui-se que essa alternativa é o instrumento básico para obtenção de evidências do tipo testemunhal.

b.4) Entrevista com terceiros

Como terceiros incluem-se todas as pessoas situadas fora da estrutura orgânica da Unidade auditada.

Podem ser incluídos:

- Servidores/empregados do mesmo órgão ou entidade, mas de fora da unidade auditada (desde que provado que são realmente independentes do auditado);
- Servidores/empregados de outros órgãos; e
- Especialistas não incluídos nos grupos acima descritos.

A evidência proveniente de terceiros é geralmente considerada mais confiável que a evidência gerada pelo auditado. Confiabilidade, entretanto, depende da integridade, competência e independência do terceiro e da retidão e eficácia das técnicas aplicadas pela equipe de auditoria.

Os auditores devem ser particularmente cuidadosos com o possível conflito de interesses entre o auditado e os terceiros, já que essa situação diminuiria a utilidade da entrevista com terceiros.

Entrevistas feitas diretamente com usuários dos serviços prestados pelo auditado ou com especialistas, frequentemente são meios úteis de coleta de evidência confirmativa. Na utilização de especialistas, entretanto, o auditor deve:



- Estabelecer a competência do especialista referente à qualificação e reputação;
- Assegurar que a comunicação com o especialista seja efetiva, estabelecendo de forma clara o escopo do trabalho requerido;
- Assegurar que o especialista explique hipóteses e métodos; e
- Rever o trabalho do especialista uma vez terminado e testar a sua razoabilidade.

c) Confirmação com terceiros

O processo de obtenção de elementos de prova na entidade ou diretamente de terceiros, como forma de validar determinado saldo, fato ou informação.

c.1) Confirmação interna

- Documentação emitida pela entidade.
- Documentação enviada por terceiros à entidade.

c.2) Confirmação externa

A obtenção de evidência através de confirmação externa constitui, normalmente, um meio de prova merecedor de um grau de credibilidade superior ao da confirmação interna.

Trata-se da técnica utilizada pelo auditor para confirmar, junto de fontes externas à Unidade, a fidedignidade das informações obtidas internamente. Refere-se à técnica de circularização das informações com a finalidade de obter confirmação (declaração formal) em fonte diversa (externa) da fonte original de dados.

A comprovação obtida de fontes independentes externas do auditado proporciona maior segurança para fins de auditoria do que aquelas obtidas exclusivamente dentro do órgão/entidade.

Após seleção dos itens a serem confirmados, o auditor deve exercer um bom controle entre a remessa e seu efetivo recebimento para que o procedimento tenha validade. Destacam-se a seguir alguns dos procedimentos usados no processo:

- Seleção criteriosa dos itens a serem obtidos através do procedimento de confirmação;
- Redação concisa das cartas de pedidos de confirmação, contendo as datas pré-determinadas com base para o procedimento de confirmação;
- Revisão detalhada, pelo auditor, da redação final das cartas, quanto ao nome, endereço do circularizado, data-base do pedido de confirmação e as assinaturas autorizadas;
- Controle dos pedidos de confirmação a serem despachados;
- Envelopamento das circulares, colocação do envelope de retorno e selagem;
- Verificação das confirmações recebidas e despacho do 2º pedido para aquelas não respondidas;
- Confirmação pessoal para as 1ª e 2ª circularizações não respondidas;
- Procedimento alternativo de verificação para as respostas não obtidas através das circularizações (1º, 2º pedido de circularização pessoal).

Normalmente, o procedimento alternativo é o último meio pelo qual o auditor deve lançar mão para confirmar o objeto da circularização não respondida.

Os pedidos de confirmação deverão ser formalizados por meio de ofícios ou, conforme o caso, com o uso de e-mails corporativos.



Os dois tipos de pedidos de confirmação de dados usados pela auditoria são: Positivo e Negativo.

O pedido de confirmação positivo é utilizado quando há necessidade de resposta da pessoa de quem se quer obter uma confirmação formal. Este pedido pode ser usado de duas formas:

Branco: quando não se colocam valores nos pedidos de confirmação;

Preto: quando utilizados saldos ou valores a serem confirmados na data-base indicada.

No pedido de confirmação negativo, na falta de confirmação por parte da pessoa consultada, entende-se que ela concorda com os valores ou saldos a serem confirmados. A resposta deve ser enviada ao auditor apenas na hipótese de haver discordância. A falta de resposta significa a confirmação dos valores ou saldos consultados. Este tipo de pedido é geralmente usado como complemento do pedido de confirmação positivo, e deve ser expedido como carta registrada para assegurar que a pessoa de quem se quer obter a confirmação, efetivamente recebeu tal pedido.

d) Conferência de cálculo

Consiste em verificar a exatidão aritmética e correção dos saldos e das operações. Deve-se ter em atenção que:

- A existência de prova de conferência efetuada pela entidade não constitui prova da exatidão das operações ou dos saldos;
- A exatidão da soma não garante a veracidade do conteúdo das parcelas;
- A existência de procedimentos informatizados não garante a veracidade do processamento;
- A correção de um procedimento não constitui qualquer garantia quanto à fidedignidade dos inputs;
- É necessário apreciar os elementos e documentação de suporte.

É um procedimento que visa efetuar a prova de correção matemática de fórmulas e resultados de operações sobre números e adoção correta de taxas e índices, utilizados pelos órgãos e entidades em operações, contratos, demonstrativos financeiros, saldos, totais, valores e registros objetos de exame. Muito embora os valores auditados possam ter sido conferidos pelo órgão/entidade, é de grande importância que sejam reconferidos pelo auditor, pois pode levar à identificação de erro ou irregularidade.

e) Conferência de requisitos formais e dados básicos

É um procedimento que objetiva verificar se todas as informações e elementos indispensáveis foram, conforme o caso, preenchidos, impressos, registrados, atendidos ou anexados corretamente.

f) Exame dos documentos originais

Compreende o exame de documentos com a finalidade de verificar a evidência que apoia uma transação ou operação, para assegurar-se da sua veracidade, atentando para a autenticidade, normalidade, aprovação e registro dos documentos.

Trata-se do procedimento voltado para a comparação do registro das transações com os documentos que lhe deram origem. As transações comerciais entre terceiros compreendem, de modo geral, a transferência da propriedade de bens, serviços ou direitos e são suportadas por documentação hábil, comprovando-as, gerando em consequência ocorrências contábeis, fiscais e legais. O exame a ser realizado pelo auditor, sobre tais documentos, deve atender às seguintes condições:



- Autenticidade: constatar se a documentação é fidedigna e merece crédito;
- Normalidade: constatar que a transação refere-se à operação normal e de acordo com os objetivos do órgão/entidade;
- Aprovação: verificação de que a operação e os documentos foram aprovados por pessoa autorizada;
- Registro: comprovar que o registro das operações foi adequado, a documentação é hábil e houve correspondência contábil, fiscal, etc.

No exame, o auditor deve certificar-se de que o documento examinado:

- Seja o hábil e legal para o tipo de operação;
- Não contenha emendas ou rasuras;
- Seja original (não aceitar cópias reprográficas).

g) Exame da escrituração

É o procedimento usado pela auditoria para constatação da veracidade das informações contábeis, fiscais, além de levantamentos de análises, composições de saldos, conciliações, etc., a exemplo de:

- Confronto das liberações para quitação da folha de pagamento com a escrituração contábil;
- Conciliação bancária.

h) Investigação

Este procedimento é adotado quando há necessidade de se aprofundar os exames da auditoria em determinada área, documento, análise de conta, informação obtida, etc. Quando esta técnica é aplicada, seu objetivo é certificar que, no momento, o item auditado é realmente fidedigno, devendo o auditor ter suficientes conhecimentos técnicos (contábeis, fiscais, societários, etc.) para detectar a existência de quaisquer anomalias.

i) Inquérito

Consiste em consultar pessoas dentro ou fora da entidade, utilizando ou não questionários estruturados. Este procedimento deve ser bem aplicado, evitando-se questionamentos desnecessários, não objeto da auditoria. Sua aplicação recomenda-se que seja efetuada por auditores experientes e que tenham razoável conhecimento da entidade e da área sob exame. As respostas podem ser obtidas através de declarações formais ou informais. Ressalte-se que toda informação obtida deve, dentro do possível, ser examinada constatando-se sua efetiva comprovação e veracidade.

j) Exames dos registros auxiliares

Tais registros constituem o suporte de autenticidade dos registros principais examinados. O uso desta técnica deve sempre ser conjugado com o uso de outras que possam comprovar a fidedignidade do registro principal.

No sistema de controle interno, os registros analíticos e sintéticos exercem funções de conferência para detecção de erros e irregularidades. No caso de processamento de dados por computador os registros sintéticos e analíticos são baseados nos mesmos elementos de entrada.

Há sempre, porém, perigo de que esses registros também possam não ser autênticos, que eles tenham sido apressadamente preparados com única finalidade de apoiar dados incorretos. Ao examinar tais registros, o auditor deve atentar para a possibilidade de adulteração de dados.



Quando houver suspeita de que o registro é de origem inadequada, o auditor deve obter provas sobre a autenticidade dos lançamentos ali registrados objeto da suspeita.

k) Correlação das informações obtidas

Este procedimento consiste no relacionamento harmônico do sistema contábil de partidas dobradas. Durante a execução do trabalho, o auditor executará serviços cujas informações estarão relacionadas com outras áreas de controle do órgão/entidade. À medida que for sendo observado este inter-relacionamento, o auditor estará efetuando o procedimento da correlação.

l) Observação

Consiste na capacidade do auditor estar atento a tudo o que o rodeia na entidade, com o objetivo de avaliar como são aplicadas, na prática, as funções atribuídas a cada pessoa e, em geral, como são cumpridos os normativos em vigor, objetivando colher e analisar informações no desempenho de suas tarefas. Deve-se ter em atenção alguns aspectos:

- Seguir as diversas fases e circuitos de um documento ou de uma operação;
- Apreciar os procedimentos de controle adaptados;
- Verificar as regras de segurança;
- Verificar a carga de trabalho dos empregados;
- Apreciar a forma de organização da documentação;
- Observar o nível de arrumação das instalações;
- Estar atento ao modo como se fazem as conferências.

O sucesso deste procedimento depende essencialmente da experiência detida pelo auditor.

Embora seja um procedimento que não permite tirar conclusões definitivas, constitui um bom instrumento para a formação da opinião do auditor, sendo, portanto, de extrema importância para a eficiência do trabalho de auditoria.

É a técnica de auditoria mais intrínseca, pois envolve o poder de constatação visual do auditor. Esta técnica pode revelar erros, problemas ou deficiências através de exames visuais e é uma técnica dependente da argúcia, conhecimentos, e experiências do auditor, que colocada em prática possibilitará que sejam identificados quaisquer problemas no item em exame.

A observação é, talvez, a mais generalizada de todas as técnicas de auditoria. Ela não se aplica à verificação específica de problemas, da forma que o fazem a confirmação ou a conferência de cálculos, sendo, ao contrário, de alguma utilidade em quase todas as fases do exame e não devendo jamais ser omitida.

Exemplos de algumas Observações:

- Número de Ordens de Pagamentos gerados em função de erros de cálculo no pagamento;
- Número de reclamações de servidores;
- Ocorrência de reprocessamento de informações em decorrência de erros.

m) Confronto

Consiste na comparação de toda e qualquer informação, dados ou registros, desejavelmente, com origem em fontes diferenciadas, com o objetivo de analisar a sua razoabilidade. Objetiva



estabelecer o confronto entre dois ou mais dados, a fim de determinar as semelhanças, diferenças ou relações existentes.

A comparação pode ser feita em valores relativos, valores absolutos, relativamente a informações ou a fatos.

Quando se comparam valores, este procedimento permite indicar evoluções anômalas ou que carecem de justificção adicional, identificando-se, assim, procedimentos subsequentes a efetuar.

Exemplos:

- Valores realizados X valores orçamentários;
- Valores do ano N X valores do ano N-1;
- Valores agregados X valores analíticos.

Quando se confrontam relatos diferentes do mesmo fato ou informações discordantes, pode estar em causa o conhecimento ou entendimento da situação, ou pode-se estar perante uma tentativa de iludir o auditor.

Exemplos:

- Afirmação diferente do responsável comercial e do responsável financeiro quanto ao prazo de recebimentos praticado;
- Discordância entre o relato dos fatos e o suporte documental que lhes está subjacente.

n) Análise

Refere-se ao exame de dados, separando o objeto em partes. Consiste na decomposição de movimentos, saldos e outros registros (contábeis ou não), partindo dos elementos mais agregados para as informações mais detalhadas. É fundamental que o auditor tenha em atenção:

- A identificação prévia dos objetivos;
- Evitar análises detalhadas sem perspectivas de resultados relevantes em face dos objetivos definidos;
- Espírito crítico em face dos caminhos errados;
- Uma análise sistemática do value for money (relação custo/benefício) do trabalho realizado;
- A possibilidade de surgirem outros elementos ou informações que possam ser relevantes para outras áreas da auditoria;
- A importância de não se confiar no assunto que se está a analisar.

3.3.7. Achados em auditoria (constatações)

Achados em auditoria são fatos que resultam da aplicação dos programas elaborados para as diversas áreas em análise, referindo-se às deficiências encontradas durante o exame e suportadas por informações disponíveis no órgão auditado. Os requisitos básicos dos achados são os seguintes:

- Mostrar a relevância do fato;
- Ser respaldado nos papeis de trabalho;
- Ser objetivo;
- Amparar as conclusões e recomendações;



- Ser convincente a uma pessoa estranha ao processo.

O volume de trabalho necessário para desenvolver e respaldar o achado depende das circunstâncias e do juízo do auditor, sendo importante que seu conteúdo esteja justificado pelo trabalho realizado, de modo que sua apresentação não conduza a conclusões equivocadas.

a) Desenvolvimento dos achados

O processo de desenvolvimento dos achados requer o acúmulo de informações apropriadas e necessárias para esclarecê-lo, estando em conformidade com as normas, disposições legais e requisitos básicos da auditoria, estabelecidos pelo organismo de controle interno.

O trabalho efetuado, a informação obtida e as conclusões alcançadas devem estar amplamente respaldadas e documentadas nos papéis de trabalho. O desenvolvimento total do achado culmina com o conhecimento que é dado à autoridade máxima da entidade sob exame, acerca das deficiências encontradas.

Tanto os auditores quanto o pessoal de apoio devem estar capacitados nas técnicas de auditoria para desenvolver os achados, a fim de poder emitir juízos que permitam chegar a conclusões justas. No desenvolvimento dos achados deverão ser considerados os seguintes fatores:

- **Consideração dos fatos:** as circunstâncias encontradas devem ser as referentes ao momento em que o fato ocorreu e não as existentes no instante do exame. Os juízos e conclusões devem ser evitados durante o desenvolvimento do processo e ser feitos após o encerramento dos trabalhos;
- **Relevância das informações:** o auditor deve considerar, no desenvolvimento dos trabalhos, somente os assuntos que tenham importância na análise que está sendo efetuada, deixando de lado os que nenhuma contribuição trazem à avaliação;
- **Análise crítica:** o profissional deve submeter o achado a uma análise crítica para encontrar eventuais falhas, relacionando as possíveis causas com seus efeitos;
- **Trabalho suficiente e completo:** o trabalho deve ser desenvolvido de forma a apresentar uma base sólida às conclusões e recomendações, a fim de não pairarem dúvidas sobre os fatos encontrados;
- **Trabalho multidisciplinar:** as equipes de auditoria, em função dos trabalhos desenvolvidos pelos organismos de controle interno, que cada vez mais abrangem diversas áreas do conhecimento, necessitam ser formadas por profissionais de diferentes áreas, como, por exemplo, engenheiros, advogados, contadores, agrônomos etc.;
- **Autoridade legal:** o auditor deve ater-se a observar o estrito cumprimento das disposições legais a que o órgão auditado está sujeito, procurando informá-lo nos casos em que houver seu descumprimento por parte da autoridade legal;
- **Divergência de opinião:** o auditor deve evitar críticas às decisões dos funcionários da entidade auditada, por não concordar com a natureza das decisões tomadas, mas que, na época, estavam adequadamente fundamentadas na conjuntura existente no momento e que naquele instante eram razoáveis. Nesses casos, as conclusões e recomendações devem ser baseadas nos resultados ou efeitos da decisão tomada.

b) Identificação da condição deficiente

Esta etapa abrange os exames e verificações, necessários para reunir e definir claramente todos os fatos pertinentes, incluindo o confronto das operações realizadas com as normas,



regulamentos e disposições legais vigentes, consistindo, portanto, num exame do critério ou norma estabelecida ou de sua ausência.

Também inclui a determinação do grau de desempenho da entidade, quando não existem normas prescritas, como, por exemplo, realizar viagens desnecessárias, comprar materiais desnecessários, estabelecer tarefas inúteis aos servidores. Nesses casos, é efetuado um levantamento dos desperdícios que poderiam ser evitados, bem como estabelecida a forma eficaz de operar os procedimentos de forma mais econômica.

c) Verificação das causas das deficiências

A investigação da deficiência constatada deve considerar a indagação a respeito de sua existência e, no caso de haver procedimentos internos para evitar o resultado adverso, da razão de continuar ocorrendo, ou, ainda, questionar a eficácia ou a implementação dos procedimentos. As causas podem ser várias, mas a falha no sistema de controle interno constitui-se na mais importante, pois possibilita sua ocorrência; a não ser que seja sanada, se repetirá no futuro.

A identificação e compreensão das causas de uma deficiência são importantes para o desenvolvimento dos achados, bem como a revisão apropriada, de forma imparcial e eficaz, o que resulta em sugestões de ações corretivas.

d) Identificação do tipo de deficiência

A identificação do tipo de deficiência, isto é, se é isolada ou difundida, é necessária para concluir sobre sua importância e recomendar ações corretivas.

Se o auditor está convencido de que a condição está difundida e/ou é provável que volte a ocorrer, deve recomendar à entidade que tome as medidas necessárias para impedir erros similares no futuro e, se possível, remediar os anteriores.

e) Determinação dos efeitos das deficiências

Quando for possível, o auditor deve determinar os efeitos financeiros ou os prejuízos causados por uma deficiência identificada. Tais determinações demonstram a necessidade de medidas corretivas e facilitam a apresentação de um relatório convincente.

Às vezes, não é possível quantificar uma deficiência; no entanto, a incapacidade de medir ou estimar um prejuízo não é razão para se deixar de informar acerca dos achados importantes. Uma das funções do auditor é estabelecer as condições que poderiam ocasionar os prejuízos. Quando a importância de uma deficiência é apresentada sob a forma de prejuízo potencial, o relatório deve estabelecer claramente esse fator.

É responsabilidade do auditor expor as condições encontradas aos funcionários da entidade auditada, recomendando a necessidade de tomar medidas corretivas. A administração deve assumir a responsabilidade pela implementação de ações saneadoras ou preventivas apropriadas, a fim de evitar o risco de possíveis perdas.

O objetivo fundamental da auditoria é de que sejam aceitas e implantadas as ações recomendadas, e, posteriormente, caberá a ela verificar o desenvolvimento dessas ações e, se necessário, efetuar mais revisões.

f) Identificação das linhas de autoridade e responsabilidade

Para atingir um controle interno administrativo e financeiro eficaz sobre as operações, é necessário contar com a definição clara de responsabilidades e com a devida autoridade para a



execução, identificando as pessoas diretamente envolvidas nas operações, para saber com quem deve ser discutido o problema e a quem devem ser dirigidas as comunicações pertinentes.

g) Identificação e soluções dos assuntos legais

A auditoria deve ser efetuada com o prévio conhecimento dos dispositivos legais que envolvem a entidade. Portanto, quando for necessário, a juízo do auditor, deve-se obter o auxílio de uma assessoria jurídica no trabalho de desenvolvimento dos achados, para ajudar a considerar os aspectos legais.

Existem três aspectos legais básicos sobre as deficiências que devem ser considerados durante o desenvolvimento dos achados de auditoria, quais sejam:

- **Legalidade** da ação ou prática deficiente na relação com as leis aplicáveis, incluindo os regulamentos que tenham força de lei e as decisões decorrentes de sua interpretação;
- **Conformidade** da ação ou prática deficiente com a intenção da lei pertinente, ainda que pareça que se cumpre literalmente a lei;
- **Possíveis soluções legais** sob leis existentes, por meio das quais se podem recuperar custos ou prejuízos desnecessários ou tomar medidas legais.

O exame e a avaliação da legalidade das práticas adotadas são importantes, mas é só uma fase da auditoria. Por exemplo, uma ação observada na entidade pode ser inteiramente legal, porém, inconveniente ou ter efeitos adversos.

É necessário informar sobre os achados importantes que impliquem desperdícios de recursos, esbanjamentos etc. Uma prática pode ser legal, mas não efetiva, eficiente ou econômica, porém em que pese a sua legalidade, o auditor tem o dever de comunicá-la.

h) Comentários de pessoas adversamente afetadas

O auditor oferece às entidades e aos servidores citados, de forma adversa em seus relatórios, a oportunidade de fazerem comentários sobre os achados identificados, a fim de possibilitar, com as informações ou explicações adicionais, o esclarecimento sobre os fatos ocorridos, que, julgados procedentes, diante da análise efetuada, não farão parte do conteúdo do relatório final. Nenhum relatório de auditoria deve ser emitido de forma definitiva sem dar a oportunidade de o ente auditado manifestar sua opinião, apresentando novas provas documentais. Recomenda-se o encaminhamento de relatório preliminar ao órgão auditado, oportunizando a manifestação do auditado.

Esse enfoque serve para prevenir os auditores contra a possibilidade de que o auditado possa esconder alguma documentação pertinente, para apresentá-la depois da entrega do relatório, com o intuito de contradizer seu conteúdo.

i) Mudanças no alcance e direção dos trabalhos desenvolvidos

As informações adquiridas durante o desenvolvimento dos trabalhos podem fornecer um indicativo relacionado com a necessidade de avaliar uma mudança na estratégia de implementação do trabalho inicialmente planejado, que pode concluir pela redução na extensão do alcance do exame.

Para reconhecer a necessidade de mudanças, é preciso ter uma supervisão contínua acompanhando o desenvolvimento dos achados, com a revisão e a análise das informações obtidas, a fim de que os dados extraídos possibilitem a reunião de elementos necessários ao processo de tomada de decisão, notadamente, quanto à forma com que se deve proceder.

O trabalho de desenvolvimento dos achados deve continuar sempre que sua importância e ganhos potenciais justifiquem a utilização dos recursos humanos da auditoria, porém, se o que está sendo tratado não é tão importante como se acreditava no princípio e não se possa esperar



muito dos resultados, será o momento de reavaliar a estratégia adotada para verificar se a relação custo-benefício compensa em seu prosseguimento.

Se numa revisão limitada concluir-se pela necessidade de melhoria administrativa, os funcionários da entidade auditada devem ser informados, de imediato, acerca dos achados, conclusões e recomendações.

j) Atributos dos achados de auditoria

A forma de apresentação dos achados no relatório de auditoria será feita, preferencialmente, da seguinte maneira:

j.1) Condição (o que é): é a situação existente, determinada e documentada durante a fase de execução da auditoria. A condição reflete o grau em que os critérios estão sendo atingidos. É importante que a condição se refira diretamente ao critério ou unidade de medida, porque seu objetivo é descrever os benefícios da organização no atingimento das metas expressas como critérios.

A condição pode ter três formas:

- Se os critérios estão sendo atingidos satisfatoriamente;
- Se os critérios não estão sendo atingidos; e,
- Se os critérios estão sendo atingidos parcialmente.

j.2) Critério (o que deve ser): é a norma adotada, pela qual o auditor mede a condição deficiente. São as metas que a entidade está tentando atingir ou as normas às quais está sujeita.

São referências que permitem a avaliação da condição atual.

Os critérios para isso podem ser:

- Disposições por escrito: leis; regulamentos; instruções em forma de manual; diretrizes; objetivos; políticas; normas etc.;
- Bom-senso;
- Experiência do auditor;
- Instruções verbais;
- Experiências administrativas;
- Práticas geralmente aceitas.

j.3) Causa (por que ocorreu): é a razão pela qual a condição ocorreu, ou seja, o motivo pelo qual não se cumpriu o critério ou norma. A simples afirmação, no relatório, de que o problema existe porque alguém não cumpriu as normas é insuficiente para convencer o leitor.

- As causas podem ser:
- Falta de capacitação;
- Negligência ou descuido;
- Falta de recursos humanos, materiais ou financeiros.

j.4) Efeito (diferença entre o que é e o que deve ser): é o resultado adverso da condição encontrada, representado, normalmente, por perda de dinheiro ou falta de efetividade no atingimento das metas. Sempre que possível, o efeito deve estar quantificado. O efeito pode estar relacionado a:



- Uso ineficiente de recursos humanos, materiais e financeiros;
- Gastos indevidos;
- Controles inadequados.

k) Comunicação dos achados

Quando o auditor está razoavelmente seguro de que tem um ponto que mereça ser discutido, os achados que implicam deficiências aparentes devem ser comentados com os funcionários da entidade.

Uma entrevista preliminar é benéfica, porque as discussões são parte integrante do processo de desenvolvimento para a obtenção de toda a informação importante sobre o achado, podendo ser utilizadas reuniões informais, ou, nos casos mais importantes, o envio de documentos resumindo o achado, ou, ainda, reuniões formais para comunicar os achados significativos à entidade e solicitar seu ponto de vista. Entretanto, esses esforços devem ser precedidos por entrevistas com os funcionários da entidade nos níveis mais baixos correspondentes, preferencialmente sobre assuntos individuais. Recomenda-se a utilização de quadros e outras representações visuais em reuniões formais.

Não se deve esperar o acúmulo de uma grande quantidade de achados para comunicá-los todos juntos em uma reunião, ou através de carta ou relatório solicitando suas opiniões.

Outra vantagem das reuniões prévias consiste no seguinte: se a entidade conhece o problema, o esforço contínuo de auditoria pode ser orientado às ações que tenham sido tomadas.

As discussões durante a auditoria, antes de preparar o esboço do relatório, devem dar como resultado um esboço mais completo e menos susceptível a ser refutado nos comentários formais da entidade ou em processos posteriores.

O hábito de discutir amplamente os achados com o pessoal da entidade durante o curso do trabalho resulta numa revelação dos pontos de vista e opiniões preliminares do auditor sobre assuntos, tais como as causas das deficiências encontradas e a natureza das medidas corretivas empregadas.

Deve-se observar/investigar se tais pontos de vista e opiniões são válidos e estão de conformidade com as políticas do organismo superior de controle e/ou unidade de auditoria interna.

3.3.8. Evidências de auditoria

Evidência refere-se à informação, ou ao conjunto de informações, utilizada para fundamentar os resultados de um trabalho de auditoria. A obtenção e análise da evidência é um processo contínuo incluindo a reunião, análise, interpretação e documentação de dados factuais com o objetivo de fundamentar os posicionamentos de uma equipe de auditoria.

a) Classificação

Quanto à forma:

Evidências físicas – são as comprovações obtidas através da inspeção “in loco” realizada pelo auditor e expressam a existência tangível, representada por anotações do auditor, cópias de documentos ou mesmo fotografias. Comumente as evidências físicas comprovam, ou não, a consecução das Atitudes Gestorais.



Evidências testemunhais – consiste nas provas obtidas pelo auditor através das respostas e declarações, tanto de natureza oral, quanto escrita. Na Auditoria Operacional pública as provas testemunhais escritas têm maior utilidade.

Evidências documentais – trata-se das comprovações extraídas dos registros documentais internos ou externos às unidades auditadas. Comumente as evidências documentais comprovam, ou não, a existência de Atos Administrativos - identificando o tipo de conduta: se ativa ou omissiva. Esta forma de evidência é prova derivada de registros escritos diversos como manuais de procedimentos, registros contábeis, contratos, relatórios e documentos de todos os tipos. Os registros são examinados para verificar a ocorrência de transações ou eventos por meio de fontes documentais. Os registros podem, também, fornecer uma descrição do modelo pretendido pelo sistema sob exame. Finalmente, os resultados registrados podem ser analisados como modo de determinar a eficácia dos controles das operações sob exame.

Evidências analíticas – consiste nas provas obtidas através dos trabalhos de confrontações, comparações, conferências e cálculos realizados pelo auditor. Ex.: conciliações.

Evidências de reexames – a conformidade das constatações de reexames com as constatações originais é tipicamente utilizada para verificar a exatidão das medidas e avaliações. Conferência de preços, extensões ou outros dados são exemplos de procedimentos usados nesse tipo de prova. O reexame das adições de listas também ajuda conferir a existência de itens incompletos, já que imprevistos podem indicar inclusões acidentais, duplas contagens ou omissões. O reexame pode demonstrar se o exame original de um controle foi eficaz. Um exemplo seria a repetição do cálculo de uma folha de pagamento que um funcionário tenha executado para verificação.

Quanto à fonte:

Conhecimento profissional – conhecimentos pessoais diretos são normalmente derivados do exame físico do auditor e da observação das atividades. Este tipo de evidência tende a ser a mais confiável, desde que o auditor possa minimizar o risco de erros de observação.

Evidência externa – representa a evidência obtida de terceiros que são organizacionalmente independentes do auditado. Há, evidentemente, graus de independência organizacional, desde aqueles terceiros que estão no mesmo setor do auditado como aqueles que não estão. A confiabilidade deste tipo de evidência depende da avaliação do auditor quanto a sua integridade, competência e objetividade. Onde estes fatores não são problema, a evidência externa é tida como sendo mais persuasiva que a evidência criada dentro da organização auditada.

Evidência interna – representa a evidência originada na organização auditada. Em uma auditoria, este é o mais prevalente e econômico tipo de evidência a obter. Tende também a ser a menos confiável (com a evidência oral sendo menos confiável que a documental) das fontes de evidências.

A confiabilidade depende largamente da determinação do auditor da competência e integridade do auditado que fornece as informações.

Evidências justapostas – esta é a evidência derivada da consistência mútua entre diferentes partes de uma informação pertencente a uma declaração de controle. A confiabilidade das evidências desta fonte depende do grau de consistência encontrado entre partes separadas da informação, da persuasão, da consistência e da habilidade do auditor em avaliar a relação entre partes distintas da evidência.



b) Requisitos da evidência

Uma evidência para ser considerada válida, do ponto de vista do trabalho de auditoria, deve preencher, necessariamente, os seguintes requisitos básicos:

Suficiência - Trata-se de informações que expressam dados factuais completos, adequados e convincentes, conduzindo os usuários às mesmas conclusões. Para ser suficiente a evidência deve ser convincente para justificar os conteúdos dos relatórios de auditoria. Suficiência é encontrada quando, ambos, auditor e receptor do relatório estão satisfatoriamente convencidos de que os impactos e conclusões da auditoria são apropriados. Isso normalmente requer que a quantidade de evidência coletada seja suficiente para também convencer o auditado, mas em última análise o auditor deve estar mais preocupado em persuadir o usuário do relatório – aquele que tem o controle sobre as implementações das recomendações da auditoria.

Pertinência - Uma evidência é pertinente quando diz objetivo da auditoria realizada e tem uma relação lógica com as constatações e conclusões do auditor.

Fidedignidade - A fidedignidade da evidência está diretamente relacionada ao seu grau de confiabilidade, integridade e procedência - significa tratar-se da melhor informação que se pode obter usando as técnicas apropriadas de auditoria. Diz-se que uma evidência é fidedigna quando é objetiva e livre de parcialidade.

Relevância - Diz respeito diretamente ao objeto dos exames e significa que a informação usada para fundamentar as descobertas e recomendações de auditoria atinge os objetivos estabelecidos para o trabalho. Relevância dos itens objeto dos exames significa o grau de relação entre as evidências e os objetivos do auditor.

Utilidade - significa que a informação obtida auxilia tanto o auditor a alcançar suas conclusões como ajuda a Unidade a atingir suas metas e objetivos. A Utilidade ou Validade refere-se à força ou credibilidade da evidência em dar suporte às conclusões concernentes à natureza da entidade sob exame.

3.3.9. Erro e Irregularidade

Como consequência da utilização das técnicas de auditoria, poderão surgir provas ou evidências de erros que conduzirão o auditor a detectar fraudes culposas ou falhas nos procedimentos de controles internos. Não existe uma técnica de auditoria voltada para detecção de fraudes ou erros culposos. Estes são descobertos como consequência dos testes e extensão dos exames de auditoria aplicados corretamente. Exemplo: A descoberta de funcionários fantasma na folha de pagamento decorre do exame da documentação de registros com o nome constante na folha e outros exames conclusivos.

A seleção das técnicas a serem adotadas em cada fase do exame depende da avaliação de diversos fatores, muitos dos quais inter-relacionados. Cabe ao auditor determinar quais os procedimentos aplicáveis em situações específicas e em que extensão eles deverão ser aplicados em função dos objetivos do órgão/entidade das diretrizes administrativas, nível dos seus dirigentes e funcionários, seus controles internos, dos objetivos a serem atingidos pelos procedimentos e do patamar do risco que o auditor está propenso a assumir com respeito ao valor dos erros ou irregularidades que seu exame poderá deixar de detectar.

O trabalho do auditor não é especificamente projetado para desvendar fraudes. Além do que o administrador público não é essencialmente uma pessoa desonesta. Não é essa a finalidade da auditoria e não é este o conceito generalizado do administrador público. Contudo, ao programar e



executar seu exame, e ao expressar sua opinião, o auditor deve levar em conta a possibilidade de erros e irregularidades, inclusive desfalques e outras modalidades de fraudes.

A prevenção contra fraude, ou os meios para detectá-las tempestivamente, é responsabilidade do administrador público, a quem compete instalar no sistema de controle interno as correspondentes medidas de segurança e de detecção.

O termo “erro” refere-se a práticas administrativas com incorreções involuntárias e inclui os aritméticos, os de execução nos registros e elementos contábeis, desvios inconscientes ou por desconhecimento das normas contábeis, e esquecimento ou má interpretação dos fatos administrativos. Exemplo: má interpretação na escolha de um evento para o lançamento de vantagem ou desconto.

O termo “irregularidade” refere-se às distorções voluntárias e intencionais nos atos administrativos e podem resultar de:

- Manipulação de informativos de alteração;
- Interpretação distorcida da legislação;
- Apropriação indébita de ativos por administradores, funcionários ou terceiros;
- Descumprimento da legislação.

Indícios de erros e irregularidades

Algumas circunstâncias que poderão induzir o auditor a suspeitar da existência de erro ou irregularidade incluem, entre outras, as seguintes situações:

- Discrepância nos registros contábeis, tais como diferenças entre contas sintéticas e analíticas;
- Diferenças reveladas por confirmações recebidas de terceiros;
- Número de respostas aos pedidos de confirmação direta bem inferior ao esperado;
- Transação não suportada por documentação apropriada;
- Transações não contabilizadas de acordo com instruções genéricas;
- Transações inusitadas no fim ou próximo do fim do exercício;
- Falta de segregação de função em transações sensíveis.

3.3.10. Papeis de trabalho

No decurso de uma auditoria o auditor obtém, através de inspeções, observações, inquéritos e confirmações que realiza, conhecimentos e informações de caráter contábil, financeiro, de gestão e outros que lhe permitem formular, no final do seu trabalho, uma opinião sobre os fatos ou situações examinadas.

É, por isso, importante saber a forma como tais conhecimentos e informações foram obtidos, uma vez que constituem provas do trabalho realizado. E para que estas possam ser consideradas idôneas, deve o auditor adotar os procedimentos de revisão adequados a cada caso. Porém, tanto as provas como os procedimentos de revisão adotados devem estar documentados para que seja possível avaliar a qualidade técnica do trabalho realizado, bem como a objetividade da opinião formulada.



O conjunto de elementos escritos, elaborados e/ou obtidos por um auditor no decurso de uma auditoria, constitui, precisamente, o que se designa por documentos de auditoria ou papéis de trabalho, os quais compreendem o registro das verificações efetuadas, das informações recolhidas e das conclusões formuladas no seu relatório.

A Auditoria Interna deve ser documentada por meio de papéis de trabalho de auditoria (PTAs), elaborados em meio físico ou eletrônico, que devem ser organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

Os documentos de trabalho são constituídos pelos programas de trabalho, notas, análises e outros materiais considerados relevantes, quer preparados pelo próprio auditor, quer por ele obtidos junto das entidades auditadas ou outras, devendo ser completos e pormenorizados, de conteúdo adequado e em número suficiente para fundamentarem as conclusões a que conduzem.

Deve, porém, ser observado o princípio geral de que os documentos de trabalho permitam satisfazer os objetivos da auditoria. Assim, compete ao auditor determinar em cada situação concreta a sua extensão, forma e conteúdo, tendo em conta, nomeadamente, a natureza do serviço a realizar, a estrutura do relatório de auditoria, a natureza e a complexidade da atividade do organismo controlado, o estado dos seus registros contábeis, o grau de confiabilidade do sistema de controle interno e as necessidades de controle e supervisão por parte dos responsáveis pelo trabalho.

É, no entanto, desejável que nos documentos de trabalho exista certa uniformização e, por isso, cada documento de trabalho elaborado pelo auditor deverá conter os seguintes elementos:

- A indicação da entidade controlada ou auditada;
- O período a que se reporta a auditoria;
- A área e o assunto a que respeita;
- A legenda dos símbolos e abreviaturas utilizados;
- O nome de quem o preparou e de quem o reviu e respectivas datas.

Os documentos de trabalho devem ser tratados como um meio para atingir um fim, e não como um fim em si próprio, não devendo ser em número superior ao necessário e devem ser preparados com obediência às normas de auditoria interna, segundo a qual devem ser claros, completos, concisos e conclusivos.

As questões mais frequentes que devem constar de forma resumida dos papéis de trabalho são as seguintes:

- Deficiências importantes do controle interno;
- Deficiências significativas da gestão;
- Erros e irregularidades graves que tenham sido verificados e se foram ou não corrigidos;
- Outros aspectos importantes abordados com os responsáveis do órgão/setor;
- Conclusão geral sobre o trabalho de auditoria realizado.

Em relação às características, os Papéis de trabalho elaborados pelo auditor devem:

- Ser objetivos, de forma que se entenda onde o auditor interno pretende chegar com seus apontamentos;
- Conter o objetivo, alcance e metodologia do trabalho, incluindo os critérios usados para a seleção das amostras;
- Conter a descrição detalhada do trabalho executado e dos fatos incluídos ou não nos relatórios de auditoria;



- Possuir indicações claras e precisas que permitam concluir que:
 - As fases do plano de execução de auditoria foram integralmente cumpridas;
 - O sistema de controle interno foi adequadamente avaliado e as conclusões dessa avaliação consideradas para estabelecer a natureza e a oportunidade das sugestões ou recomendações oferecidas;
- Registrar informações relevantes, isto é, limitar-se aos assuntos que são pertinentes e importantes para cumprir os objetivos do trabalho;
- Ser completos e exatos, com a descrição que permita sustentar os achados, opiniões e conclusões e demonstrar a natureza e o alcance do trabalho realizado;
- Ser suficientemente claros, compreensíveis e detalhados para que um auditor experiente que não tenha mantido relação direta com o trabalho, tenha capacidade de fundamentar as conclusões e recomendações, mediante revisão e de forma que outro leitor entenda sem a necessidade de explicações da pessoa que os elaborou;
- Ser legíveis e ordenados, pois do contrário poderiam perder seu valor como evidência;
- Ser elaborados de forma lógica quanto ao raciocínio, na sequência natural do objetivo a ser atingido;
- Estar limpos de forma a não prejudicar o seu entendimento;
- Possuir indicação da maneira de como se obteve a informação, descritas nas folhas de trabalho, com a indicação dos documentos de suporte e pessoas entrevistadas;
- Fazer referências cruzadas em relação a outros papéis de trabalho, consistentes no relacionamento recíproco de saldos, valores ou informações entre dois mapas de trabalho através do respectivo índice;
- Conter Índices, referências e resumos adequados de forma a indicar onde estão suportadas as opiniões emitidas e o exame realizado;
- Conter conclusão sobre cada um dos componentes em que se divida o exame;
- Possuir assinatura do auditor que o preparou e o que revisou.

Todo papel de trabalho deverá possuir codificação, composta por letras e números, que possibilitem a sua localização e sua referência em relação a outros documentos. As letras devem representar o tipo de papel de trabalho e tema, e os números a sequência.

A custódia dos papéis de trabalho ficará a cargo da Unidade de Auditoria Interna da Secretaria Municipal de Gestão e Controle. Os papéis de trabalho de auditoria são de propriedade do Município de Navegantes, devendo permanecer sob rigoroso controle da Unidade de Auditoria Interna e devem ser acessíveis somente a pessoal autorizado, aí incluídos os auditores do Sistema de Controle Interno Municipal, por exemplo. A confidencialidade dos papéis de trabalho é dever permanente do auditor.

Os papéis de trabalho podem ser em papel, fitas, discos, disquetes, CD, filmes ou outros suportes. Se os papéis de trabalho de auditoria forem em suporte diverso do papel, deve-se providenciar a obtenção de cópias de segurança.

Os papéis de trabalho serão arquivados na Unidade de Auditoria Interna e/ou Arquivo Morto do Município pelo período mínimo de 5 (cinco) anos contados da emissão do relatório final (parecer) de



auditoria. Todos os papéis de trabalho deverão também ser digitalizados e mantidos em banco de dados externo (na nuvem), protegidos eletronicamente.

3.3.11. Símbolos utilizados na auditoria (Tick-marks)

É habitual o auditor utilizar nos documentos de trabalho certos sinais para documentar as verificações efetuadas durante a auditoria como, por exemplo, saldos de contas, somas, operações e documentos, reconciliações de contas de bancos, de clientes, de fornecedores, etc.

Em muitos casos os sinais utilizados nem sempre têm em todos os documentos de trabalho o mesmo sentido. Por isso, o auditor deve explicitar, em nota de rodapé dos diversos documentos de trabalho, o significado que atribui aos símbolos que nele utiliza. Como esta orientação não é muito prática, tem vindo a ser defendida a utilização de uma simbologia uniforme, isto é, com o mesmo significado em todos os documentos de trabalho.

A necessidade da uniformização projeta-se também ao nível das organizações de auditoria que na sua grande maioria adotam códigos próprios.

A título exemplificativo podem apontar-se os seguintes símbolos:

- a) Conforme documento original examinado (\emptyset)
- b) Conforme registro do sistema informatizado (¹)
- c) Conferido (²)
- d) Cálculo conferido (Σ)
- e) Confirmado no documento físico (X)

É importante que os papéis de trabalho indiquem claramente o significado de cada marca ou símbolo empregado.

3.4. Comunicação dos resultados

A quarta fase do processo de auditoria corresponde à elaboração do Relatório, que consiste no registro e comunicação dos resultados da auditoria ao auditado.

A comunicação dos resultados representa o ápice dos trabalhos de auditoria. Trata-se do momento em que se concretiza efetivamente o sentido de todo um ciclo auditorial. Na comunicação do resultado encontra-se a expressão literal de um Plano de Auditoria e sua execução, do esforço de Planeamento das atividades de auditoria e do trabalho e da execução dos exames.

Tal comunicação dos resultados se expressa em RELATÓRIOS DE AUDITORIA e tem como finalidade informar à organização acerca dos resultados do trabalho realizado, demonstrando:

- As recomendações e soluções para os gargalos gerenciais identificados;
- O *status* de uma política pública – seja pelo enfoque do resultado social, seja pelo enfoque do seu processo gerencial;
- O *status* de uma gestão – quando o produto for uma avaliação;
- A legalidade e legitimidade de atos administrativos;
- Entre outros.

O Relatório de auditoria consiste em um documento de caráter formal, emitido pelo Auditor, que refletirá os resultados dos exames efetuados, de acordo com a forma e o tipo de auditoria. As informações nele contidas quanto aos atos, fatos ou situações observadas devem reunir, principalmente, o seguinte conteúdo:



- **Contextualização do Trabalho** – características do órgão ou entidade, motivação do trabalho, objetivos geral e específicos;
- **Metodologia** – atendimento às normas de auditoria, universo auditável, período auditado, técnicas de auditoria utilizadas e demais procedimentos;
- **Constatações** – relato das verificações significativas detectadas no desenvolvimento dos trabalhos, a ser elaborado de forma concisa pelo auditor;
- **Recomendações** – proposição de ações destinadas à correção das inconformidades apontadas no Relatório de Auditoria;
- **Conclusão** – síntese da avaliação procedida, sem repetir as inconformidades já apresentadas no Relatório de Auditoria, se posicionando quanto ao atendimento do objetivo geral do trabalho de auditoria executado.
- **Anexos** – se necessários, os anexos têm o objetivo de detalhar constatações, inconformidades ou recomendações constantes no Relatório de Auditoria. Os anexos constituem em cópias de documentos originais, legislação, notas fiscais, e etc.
- **Apêndices** – se necessários, os apêndices são documentos elaborados pelo próprio auditor para auxiliar na análise de dados e embasar conclusões e recomendações no Relatório de Auditoria.

O titular da Unidade de Auditoria Interna ou, na ausência deste, o Secretário de Gestão e Controle, deve supervisionar a elaboração e assinar o relatório de auditoria, no mínimo em três vias originais, permanecendo uma das vias na Secretaria Municipal de Gestão e Controle, e as outras duas encaminhadas à unidade auditada e ao Chefe de cada poder, conforme o caso.

Quanto ao conteúdo, os relatórios de auditoria devem ser suficientemente importantes para merecerem a atenção daqueles a quem são dirigidos. Deverão ser evitados temas de baixa relevância ou aqueles desprovidos de lastro documental comprobatório.

Os fatos devem ser apresentados com objetividade e fidedignidade, omitindo-se a vontade, emoção e interesses de quem elaborou o relatório. O texto do relatório deve ser cuidadosamente revisto pela equipe e pelo titular da unidade de auditoria, de modo a garantir a imparcialidade de julgamento.

A linguagem utilizada deverá ser simples, prática e positiva demonstrando a existência real e material da informação, de modo a permitir que a mensagem seja entendida por qualquer pessoa, mesmo a que não detenha conhecimentos na área auditada. Os termos, siglas e abreviaturas utilizadas devem estar sempre definidas.

A linguagem deve ser clara, inteligível e nítida de modo a assegurar que a estrutura da comunicação e a terminologia empregada permitam que os entendimentos das informações sejam evidentes e transparentes.

O auditor interno deverá ser hábil no relacionamento com as pessoas e no processo efetivo de comunicação. O auditor interno deverá compreender as relações humanas e manter relações satisfatórias com os auditados.

As comunicações deverão ser corretas, objetivas, claras, concisas, construtivas, completas e oportunas.

Quanto à concisão, deve-se avaliar o que é importante e descartar o que é desnecessário ou dispensável, evitando-se o desperdício de ideias e/ou palavras. Utilizar linguagem sucinta, transmitindo o máximo de informações de forma breve. É característica dessa linguagem a precisão e a exatidão. Assim, os parágrafos devem ser preferencialmente curtos.



Quando for inevitável um relatório de auditoria mais extenso, deverá ser elaborado um Sumário Executivo introdutório, para aumentar a possibilidade de que a mensagem seja transmitida.

O relatório deverá atender aos requisitos de fidelidade (fidedignidade) e integridade registrando a totalidade das informações de forma exata e imparcial, devendo ser incluídos na comunicação todos os fatos observados, sem nenhuma omissão, proporcionando uma visão completa das impropriedades/disfunções apontadas, recomendações efetuadas e conclusão. Além disso, deve fazer referência escrita apenas àquilo que os exames permitiram saber, sem fazer suposições. Todos os dados, deficiências e conclusões devem estar adequadamente sustentados por evidências suficientes nos papéis de trabalho, para efeito de prova.

A exatidão dos dados e a precisão das colocações são de importância fundamental, na medida em que fornecem credibilidade ao exame efetuado.

A informação suficiente é factual, adequada e convincente no sentido de que uma pessoa informada e prudente chegaria às mesmas conclusões do auditor interno. A informação competente é de confiança e a mais acessível por meio do uso de apropriadas técnicas de auditoria. A informação relevante suporta as constatações e recomendações dos auditores internos e consistente com os objetivos do trabalho auditorial. A informação útil ajuda a Unidade auditada a atingir seus objetivos, pois que se insere na ótica do controle orientado a resultados.

Ao formular uma recomendação, sempre que possível, a equipe deve estimar a economia líquida de recursos decorrente da sua implementação, especificando, dessa maneira, o valor agregado e os benefícios advindos da atuação da Unidade de Auditoria Interna. As dificuldades de quantificar os benefícios potenciais variam segundo o tipo de benefício. Entretanto, em muitos casos, os impactos financeiros podem ser estimados com razoável segurança.

As constatações são impropriedades pontuais que demandariam medidas corretivas ou saneadoras. As recomendações relevantes e úteis ao gestor se dão em face da fragilidade nos controles internos administrativos, na gestão de riscos operacionais, e na exígua aderência aos objetivos estratégicos da entidade (governança), as quais poderão ser monitoradas em *follow-up*, ou não. As sugestões são de caráter mais geral, estando na dependência de ação de outras unidades organizacionais.

Nem toda constatação gera recomendação; e nem toda recomendação deve ser incluída no *follow-up* da Unidade de Auditoria Interna.

O auditor interno deverá manter-se atrelado aos quesitos propostos no respectivo programa de auditoria, à exceção daqueles trabalhos extraordinários, demandados externamente.

O relatório deve causar boa impressão estética, devidamente titulado, e distribuído numa sequência lógica.

As conclusões devem estar coerentes e ajustadas ao conteúdo do relatório.

Antes da emissão do relatório final de auditoria, deverá ser elaborado e encaminhado à unidade auditada um relatório parcial ou preliminar de auditoria interna. De posse deste relatório parcial ou preliminar, a unidade auditada terá prazo de 15 dias, prorrogáveis por igual período, para se manifestarem formalmente acerca dos apontamentos, achados e conclusões preliminares de auditoria.

Compete ao Titular da Unidade de Auditoria Interna determinar como, quando, e a quem os resultados dos trabalhos de auditoria deverão ser comunicados na forma de relatório padronizado.

O auditor interno deve se preocupar com habilidades de comunicação verbal com as pessoas na Unidade, devendo manter um bom relacionamento de modo a obter cooperação para executar as tarefas que lhe foram designadas.



É permitido ao auditor interno dar crédito, mediante elogio, a serviços que outros empregados da Unidade tenham executados com proficiência. Deve-se evitar a crítica verbal a colegas da Unidade, bem como o revidar ataques.

3.4.1. Tipos de opinião

Na Administração Pública, as conclusões dos relatórios de auditoria serão apresentadas observando-se os seguintes tipos de opinião:

Sem ressalva – será emitida quando o auditor formar a opinião de que na gestão dos recursos públicos foram adequadamente observados os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade.

Regular com Ressalva – será emitida quando o auditor constatar falhas, omissões ou impropriedades de natureza formal no cumprimento das normas e diretrizes governamentais, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade, que, por sua irrelevância ou imaterialidade, não caracterizarem irregularidade de atuação dos agentes responsáveis.

Opinião Adversa – será emitida quando o auditor verificar a não-observância da aplicação dos princípios de legalidade, legitimidade e economicidade, constatando a existência de desfalque, alcance, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo quantificável para a fazenda pública e/ou comprometam, substancialmente, as demonstrações financeiras e a respectiva gestão dos agentes responsáveis, no período ou exercício examinado.

Abstenção de Opinião – será emitida quando o auditor não obtiver evidências suficientes e adequadas para fundamentar a sua opinião, em virtude de limitações na extensão dos trabalhos.

3.4.2. Tipos de Relatórios de Auditoria

a) Relatório Preliminar de Auditoria

Documento técnico de formalização dos produtos ou resultados obtidos a partir da realização de auditoria, decorrentes de procedimentos administrativos em desacordo com as normas e diretrizes relativas à eficiência e eficácia do controle interno e ao resguardo do patrimônio público. Consiste na versão preliminar do Relatório e tem como objetivo informar o gestor público acerca das conclusões preliminares da auditoria. Este relatório deverá ser entregue ao(s) gestor(es) responsável(is), oportunizando-lhe(s) prazo para manifestação acerca dos resultados e conclusões preliminares da auditoria.

b) Relatório de Auditoria (Definitivo)

Documento técnico de formalização dos produtos ou resultados obtidos a partir da realização de auditoria, decorrentes de procedimentos administrativos em desacordo com as normas e diretrizes relativas à eficiência e eficácia do controle interno e ao resguardo do patrimônio público. Consiste na versão final do Relatório, após a manifestação do(s) gestor(es) responsável(is), e tem como objetivo informar o gestor público acerca das conclusões da auditoria.

A não manifestação do(s) gestor(es) responsável(is) no prazo oportuno, acerca dos achados, sugestões, solicitações, recomendações e conclusões do Relatório Preliminar de Auditoria, ensejará plena concordância destes em relação aos resultados obtidos.

c) Relatório de Monitoramento (Follow-up)

Documento que demonstra o grau de implementação das recomendações exaradas pela Auditoria em um dado exercício com a finalidade de acompanhar e monitorar a efetividade das ações. O relatório deverá relatar de forma individualizada cada recomendação, as ações adotadas (se



adotadas) e o julgamento do auditor, acerca da efetividade das ações no saneamento das inconsistências evidenciadas na auditoria.

3.5. Estrutura do relatório de auditoria

O relatório de auditoria divide-se em elementos pré-textuais, texto e elementos pós-textuais. Os elementos pré-textuais são: capa e sumário. O texto compõe-se de: introdução; visão geral; capítulos principais; análise dos comentários do gestor; conclusão e proposta de encaminhamento. Os elementos pós-textuais são: referências (se houver), apêndices e glossário.

O texto deve ser dividido em capítulos (numeração em algarismo romano), e estes, em subtítulos. A numeração dos subtítulos é constituída pelo número do parágrafo a que pertence, seguido de ponto e do número que lhe foi atribuído na sequência do assunto e assim por diante, se houver mais níveis de subdivisão.

A estrutura de relatório recomendada no âmbito da Secretaria Municipal de Gestão e Controle é a seguinte:

3.5.1. Capa padrão, contendo o objeto/órgão auditado, o número do relatório, o ano e os auditores designados;

3.5.2. Sumário contendo, como exemplo abaixo, os seguintes tópicos:

| | |
|---|---|
| 1. OBJETO DO EXAME (Obrigatório) | 2 |
| 2. ESCOPO DO TRABALHO (Obrigatório)..... | X |
| 3. RESULTADO DOS EXAMES (Obrigatório)..... | X |
| 3.1 Gestão Operacional (subtítulo exemplificativo) | X |
| 3.2 Gestão Orçamentária (subtítulo exemplificativo) | X |
| 3.3 Gestão Financeira (subtítulo exemplificativo) | X |
| 3.4 Gestão Patrimonial (subtítulo exemplificativo) | X |
| 3.5 Gestão de Pessoal (subtítulo exemplificativo) | X |
| 3.6 Gestão de Suprimentos (subtítulo exemplificativo) | X |
| 3.7 Controles da Gestão (subtítulo exemplificativo) | X |
| 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS (Obrigatório) | X |
| 5. CONCLUSÃO (Obrigatório) | X |
| Anexos (opcional)..... | X |
| Apêndice (opcional)..... | X |

3.5.3. Cabeçalho personalizado em todas as páginas do relatório, exceto capa e sumário:

| | |
|---|---|
|  | <p>PREFEITURA MUNICIPAL DE NAVEGANTES SECRETARIA DE GESTÃO E CONTROLE Rua João Emílio, nº 100 – Centro – Navegantes / SC Telefone: (47) 33429500 www.navegantes.sc.gov.br</p> |
|---|---|



3.5.4. Apresentação gráfica

A organização física e visual do Relatório de Auditoria deve considerar, entre outros aspectos, os seguintes:

- a) Fonte do texto: Calibri, estilo normal, tamanho 11;
- b) Fonte dos quadros e tabelas: Calibri, estilo normal, tamanho 10;
- c) Formato do papel: A4 (210 x 297 mm)
- d) Medidas de formatação do relatório:
- e) Margem superior: 3 cm
- f) Margem inferior: 2 cm
- g) Margem direita: 2 cm
- h) Margem esquerda: 3 cm
- i) Espaçamento entre linhas (espaço): 1,15 cm
- j) Cabeçalho: 1,59 cm
- k) Rodapé: 1,27 cm
- l) Caso haja necessidade de inserir citações diretas no texto, utilizar espaçamento entre linhas simples, tamanho da fonte 10 e recuo de parágrafo 4 cm.
- m) Os quadros e tabelas devem conter numeração em algarismo arábico, seguida do título, na parte superior (a mesma fonte utilizada no texto) centralizado na página, e ainda a indicação da fonte de onde foram extraídas as informações, que deve figurar na parte inferior (tamanho da fonte 10). Deve-se atentar para formatação dos quadros e tabelas, lembrando que os quadros devem ser totalmente fechados e as tabelas abertas nas laterais. Ao serem mencionadas no texto, as tabelas devem ser indicadas por seu título, seguido do número da tabela. Ao ser mencionado no texto, a palavra QUADRO deve ser escrita em letra maiúscula, seguido do número do quadro.
- n) Os gráficos e figuras devem conter numeração em algarismo arábico, seguida do título, na parte inferior (a mesma fonte utilizada no texto), e ainda a indicação da fonte de onde foram extraídas as informações, que deve figurar também na parte inferior (tamanho da fonte 10).
- o) As páginas do relatório devem ser numeradas sequencialmente, iniciando a contagem a partir do SUMÁRIO, sendo a numeração expressa graficamente somente a partir da INTRODUÇÃO.

3.5.5. Introdução

Abordagem resumida de aspectos relativos ao órgão auditado e ao trabalho realizado. A introdução é a parte inicial do texto e deve conter os elementos necessários para situar o tema da auditoria. Compõe-se dos seguintes elementos:

- a) Identificação simplificada do objeto de auditoria. Detalhes são apresentados no tópico “objeto do exame”;
- b) Antecedentes, que contemplam as razões que originaram a auditoria e a decisão que a autorizou e a existência de fiscalizações anteriores no mesmo objeto;
- c) Objetivos e escopo da auditoria, onde devem ser claramente enunciados os objetivos gerais e específicos e os limites do trabalho, especificando os sistemas ou aspectos que foram auditados, bem como a justificativa de se ter adotado a abordagem descrita;
- d) Critérios, que deve conter padrões gerais utilizados para emitir opinião sobre o desempenho do objeto de auditoria. Pode incluir o arcabouço conceitual básico, em auditorias mais complexas, bem como a fonte dos padrões de desempenho utilizados. Critérios específicos aplicáveis às questões de auditoria devem ser descritos no capítulo correspondente; e
- e) Metodologia, que compreende os métodos empregados na coleta e na análise dos dados. A metodologia deve ser exposta resumidamente, registrando-se detalhes em apêndice. Devem



ser mencionadas as limitações impostas ao trabalho associadas à metodologia usada para investigar as questões de auditoria; à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados, assim como as limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, ou seja, as áreas e os aspectos não analisados.

3.5.6. Desenvolvimento: a forma pela qual o trabalho foi direcionado, resumo dos pontos mais relevantes por área de gestão.

3.5.7. Conclusão: opinião dos técnicos sobre a situação do órgão/entidade fundamentada nos pontos de auditoria com suas recomendações.

3.5.8. Apêndice e/ou Anexos: Planilhas, ou documentos que fundamentem os pontos desenvolvidos.

3.6. Audiência e comentários do auditado

Antes de emitir a versão final do relatório de auditoria, a equipe deverá discutir as conclusões e recomendações com os níveis de gestão apropriados, considerando, inclusive, a necessidade dos gestores da Unidade/órgão de ter assegurada, em tempo hábil, a oportunidade de apresentar esclarecimentos adicionais ou justificativas a respeito dos atos e fatos administrativos sob sua responsabilidade, no pleno exercício de seu direito de defesa.

A discussão das conclusões e recomendações será realizada em reunião de encerramento dos trabalhos com o gestor, na qual será entregue a versão preliminar do relatório de auditoria, em caráter confidencial, para apreciação do responsável de cada unidade organizacional auditada. Estas discussões e revisões ajudam a assegurar que não se verificaram mal-entendidos ou incompreensões acerca dos fatos, dando a oportunidade ao auditado para esclarecer pontos específicos e para expressar pontos de vista sobre as constatações e recomendações.

As auditorias subsequentes verificarão se os gestores da Unidade adotaram as providências necessárias à implementação das recomendações consignadas nos relatórios de auditoria.

3.7. Monitoramento do trabalho de auditoria – follow-up

Após a entrega do Relatório, os auditores devem monitorar a aceitação e implementação de suas recomendações pelo auditado, de modo a garantir a eficácia do seu trabalho.

O Monitoramento pode ser realizado mediante designação específica ou no transcurso da auditoria subsequente, na fase de Planejamento, e consiste na ação proativa do auditor objetivando contribuir para o aprimoramento das operações realizadas pelo auditado.

O impacto da auditoria será medido nesta fase, quando é verificado o grau da efetiva adoção das providências pelo auditado e os benefícios decorrentes das recomendações.

Os impactos também podem ser qualitativos ou mesmo quantitativos sem expressão financeira (redução de tempo de espera, por exemplo).

No Monitoramento devem ser adotados os seguintes procedimentos:

- A princípio, cabe ao(s) auditor(es) que realizou(ram) a auditoria, proceder o monitoramento;
- Revisão sistemática das ações administrativas, confrontando com as recomendações dos auditores;
- Verificação dos efeitos das ações na correção das deficiências;
- Análise quanto à dificuldade ou facilidade de implementação das recomendações;



- Determinação da necessidade de qualquer trabalho adicional, como acompanhamento posterior ou auditoria subsequente;
- Revisão dos aspectos que deixaram de ser relevantes;
- Inclusão dos resultados do Monitoramento nos relatórios de auditoria subsequentes.

Se o Monitoramento decorrer de uma designação específica, independente de um exame auditorial completo, deve ser elaborado um Relatório de Monitoramento que informará sobre a extensão e adequação das ações adotadas pelo auditado.

O Relatório de Monitoramento deve ser elaborado a partir de informações fornecidas pelos próprios gestores, devendo ser abordados aspectos quanto à confiabilidade dos dados utilizados. Em circunstâncias específicas, pode ser necessária a implementação de alguns procedimentos de auditoria para melhor instrução do Acompanhamento.

O Monitoramento completa o ciclo da auditoria, na medida em que fornece subsídios para o planejamento das próximas auditorias.

Considerando que o gestor tem a responsabilidade de solucionar as ocorrências apontadas durante a auditoria, cabe a ele apresentar proposta das medidas a adotar e o respectivo cronograma. Isso é feito por meio do plano de ação.

3.8. Plano de ação para implementação das recomendações

O Plano de Ação, elaborado ao final da fase de relatório pelo(s) gestor(es) responsável(is), se dá a partir das recomendações contidas no Relatório Final de Auditoria, constituindo um importante instrumento para o Monitoramento.

O Plano de Ação deve incluir um cronograma para a implementação das medidas saneadoras a serem adotadas. A partir deste Plano, pode a auditoria exercer o Monitoramento das ações previstas, verificando sua efetiva implementação e coletando elementos para o planejamento de novas auditorias.

A não elaboração de Plano de Ação por parte do(s) gestor(es) responsável(is) será considerada como não adoção de providências em relação aos achados de auditoria, sendo que estes poderão ser devidamente responsabilizados.

3.9. Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna – RAINT

Documento técnico contendo, entre outros assuntos, o relato das atividades de auditoria desenvolvidas durante o ano, com destaque para: quantitativo dos recursos humanos e financeiros utilizados; total das auditorias realizadas; eficácia dos resultados obtidos; pendências existentes, se for o caso, com as justificativas pertinentes; e solicitações ou sugestões necessárias ao melhor desempenho das atividades.

O RAINT é elaborado seguindo as orientações técnicas emanadas da Secretaria Municipal de Gestão e Controle. O RAINT deverá ser encaminhado ao Secretário Municipal de Gestão e Controle e ao Chefe do Poder Executivo até 31 de janeiro de cada ano, relativamente às atividades do exercício imediatamente anterior.

O RAINT observará a seguinte estrutura de informações:

- a) Descrição das ações de auditoria interna realizadas no Município;
- b) Registro quanto à implementação ou cumprimento, pelas unidades auditadas, ao longo do exercício, de recomendações ou determinações efetuadas;
- c) Relato gerencial sobre a gestão de áreas essenciais da unidade, com base nos trabalhos realizados;



- d) Fatos relevantes de natureza administrativa ou organizacional com impacto sobre a auditoria interna; e
- e) Desenvolvimento institucional e capacitação da auditoria interna.

O RAIN'T é um documento elaborado e consolidado pelo titular da Unidade de Auditoria Interna.

4. DAS ETAPAS E AÇÕES PARA FINS DE ORGANIZAÇÃO E REGISTRO DAS AUDITORIAS INTERNAS

Para fins de melhor organização e registros das auditorias internas em sistemas informações, as auditorias deverão estar organizadas no seguinte padrão:

Etapa 1. Planejamento dos trabalhos

Ação 1: Elaboração do Plano de Auditoria

Ação 2: Estudos e levantamentos preliminares

Etapa 2. Execução dos trabalhos

Ação 1: Reunião inicial, solicitação de documentos e informações;

Ação 2: Juntada de informações, entrevistas e visitas in-loco;

Ação 3: Elaboração dos papéis de trabalho;

Etapa 3. Relatório parcial

Ação 1: Elaboração do relatório parcial de auditoria interna;

Ação 2: Reunião de apresentação dos resultados parciais.

Etapa 4. Juntada de novos documentos e esclarecimentos

Ação 1: Juntada dos novos documentos/informações;

Ação 2: Reinstrução.

Etapa 5. Relatório Final

Ação 1: Elaboração do relatório final de auditoria interna;

Ação 2: Reunião de apresentação dos resultados.

Etapa 6. Follow-Up

5. DA FORMAÇÃO DAS EQUIPES DE AUDITORIA E SUAS RESPONSABILIDADES

Como forma de promover maior segurança e impessoalidade aos processos e conclusões, as auditorias sempre serão realizadas por meio de equipe de auditoria, composta de, no mínimo, dois auditores.

Para a formação das equipes será estabelecido rodízio dos auditores e relatores dos processos em relação aos objetos a serem auditados.

Nesse caso, é importante não confundir o objeto auditado com a Unidade Auditada, pois esta pode possuir uma ampla gama de objetos de auditoria. O rodízio deve ser estabelecido de acordo com os



recursos de pessoal disponíveis Unidade de Auditoria Interna, estabelecendo-se prazo máximo de permanência (auditando um mesmo objeto).

5.1. Da Condução dos Trabalhos e das Lideranças

Todo processo de auditoria terá um responsável pela condução da auditoria e pela elaboração do relatório de auditoria, que será denominado “Relator” do processo. O relator, mediante regime de colaboração e não de hierarquia, exercerá função de liderança nos trabalhos da auditoria.

A liderança de que trata o parágrafo anterior será exercida na forma de coordenação dos trabalhos, divisão de atividades entre os membros da equipe e respondendo pelas comunicações entre equipe de auditoria e auditados.

A divisão de tarefas deverá observar o volume de trabalho distribuído para cada membro, buscando equilíbrio e poderá levar em consideração competências e habilidades de cada membro da equipe, sendo sempre recomendado o diálogo entre a equipe e o comum acordo.

Todos os membros da equipe de auditoria deverão executar os trabalhos que ficaram sob sua responsabilidade, conforme divisão de atividades definida pelo Relator.

5.2. Do Uso do Trabalho de Especialistas

Se for constatada a necessidade especialização em área que não as áreas de competência dos membros da equipe de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor deve determinar a necessidade de utilizar o trabalho de especialista. Exemplos: avaliação de instrumentos financeiros complexos, terrenos e edifícios, instalações fabris e máquinas, antiguidades, ativos intangíveis, ativos adquiridos e passivos assumidos em combinação de negócios, e ativos que possivelmente apresentem problemas de perdas no valor recuperável; cálculo atuarial; avaliação de impactos ambientais, análise de assuntos complexos ou não usais de natureza fiscal; etc.

O especialista pode ser:

- Servidor público do Município de Navegantes, requisitado pela equipe de auditoria;
- Especialista requisitado de órgão representativo de entidade classe;
- Especialista externo, contratado pela Secretaria de Gestão e Controle.

O auditor deve avaliar a adequação do trabalho do especialista, incluindo:

- A relevância e razoabilidade das constatações ou conclusões desse especialista, e sua consistência com outras evidências de auditoria;
- A relevância e a razoabilidade dessas premissas e dos métodos de trabalho utilizados pelo especialista; e,
- A relevância, integridade e precisão dos dados utilizados pelo especialista.

Se o auditor concluir que o trabalho do especialista não é adequado para fins da auditoria, o auditor deve:

- Estabelecer acordo com esse especialista sobre a natureza e a extensão do trabalho adicional a ser executado pelo especialista; ou,
- Executar procedimentos adicionais de auditoria apropriados nas circunstâncias.



6. DA ATUALIZAÇÃO DO MANUAL DE AUDITORIA INTERNA

A Unidade de Auditoria Interna deverá promover periodicamente a discussão e atualização, quando necessária, do Manual de Auditoria Interna. Para tanto, os auditores poderão sugerir mudanças que serão implementadas com a autorização do Secretário de Gestão e Controle.

7. DA OBRIGATORIEDADE DE CUMPRIMENTO

Os auditores internos deverão observar, no desempenho de suas funções, os aspectos técnicos, procedimentos e normas de conduta contemplados no Manual de Auditoria Interna.

8. PARTICIPANTES NA ELABORAÇÃO DO DOCUMENTO

| PREFEITURA MUNICIPAL DE NAVEGANTES | | Manual de Auditoria Interna |
|--|--|-----------------------------|
| Elaborado por: SECRETARIA DE GESTÃO E CONTROLE | | Versão nº 01 |
| Proposto por: Secretário de Gestão e Controle - Fernando Sedrez Silva | | |
| Revisado por: Auditora Ana Eising / Auditora Graziela Feijó / Auditor Luciano da Costa | | Mês / Ano 12/2018 |
| Responsável pelo documento: Secretaria de Gestão e Controle | | |

9. HISTÓRICO DE REVISÕES

| Histórico de Revisões | | | |
|-----------------------|------------|-------------------------|-----------------------|
| Versões | Data | Alterações | Responsável |
| 01 | 21/12/2018 | Elaboração do documento | Fernando Sedrez Silva |
| 02 | | Revisão do Manual | |

REFERÊNCIAS

COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO. *Manual de auditoria interna*. Brasília, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 02, de 08 de junho de 2006. Aprova a NBC T 12 – Da Auditoria Interna. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_986.doc. Acesso em 30 de setembro de 2010.

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the *Treadway* Commission. COSO. Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada. Disponível em: http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf. Acesso em 09 jul. 2013.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA. Definição de Auditoria Interna. Disponível em: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing/>. Acesso em 14 de setembro de 2010.

MORAIS, Henrique Hermes Gomes. *Apostila de normas e técnicas de auditoria I*. Auditoria-Geral do Estado de Minas Gerais: 2009. Disponível em: www.auditoriageral.mg.gov.br. Acesso em 17 de setembro de 2010.

NAVEGANTES. Lei n.º 1417, de 30 de julho de 2001. *Dispõe sobre o sistema de controle interno do Poder Executivo Municipal e dá outras providências*. Navegantes, SC, 2001.



NAVEGANTES. *Manual do Sistema de Controle Interno*. Navegantes, SC, 2017.

SERVIÇO SOCIAL DO COMÉRCIO. *Manual de auditoria interna*. 2007. Disponível em: <http://www.sesc.com.br/conselhofiscal/pdf/Manual%20de%20Auditoria%20Interna.pdf>. Acesso em 14 de setembro de 2010.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS. *Manual de auditoria interna: Auditoria-Geral da UFMG*. Belo Horizonte, 2013.

_____. *Manual de auditoria do sistema CFC/CRCs*. Brasília. CFC: 2007. Disponível em:

www.cfc.org.br/uparq/Manual_auditoria_site.pdf. Acesso em 14 de setembro de 2010.

_____. Resolução CFC nº 781, de 24 de março de 1995. Aprova NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1995/000781. Acesso em 14 de setembro de 2010.

_____. Resolução CFC nº 803, de 20 de novembro de 1996. Aprova o código de ética profissional do contabilista. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1996/000803. Acesso em 14 de setembro de 2010.

_____. Resolução CFC nº 1.035, de 22 de setembro de 2005. Aprova a NBC T 11.4 - Planejamento da Auditoria. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001035. Acesso em 14 de setembro de 2010.



APÊNDICE I – MODELO DE PLANO ANUAL DE AUTORIA INTERNA

PLANO ANUAL DE ATIVIDADE DA AUDITORIA INTERNA – PAINT / 2019 CRONOGRAMA DE ATIVIDADES

| Nº | Where | What | | | How much | How / Como | Why | Who | When |
|----|-----------------------------------|---------------|---|---|------------|--------------------|-------------------|-----------|----------------------------------|
| | Local de Realização dos Trabalhos | Título/Objeto | Objetivos da Auditoria/Produtos esperados | Avaliação Sumária do Risco Inerente ao Objeto Auditado. | HH Alocado | Escopo do Trabalho | Origem da Demanda | Audidores | Cronograma (período de execução) |
| 1 | | | | | | | | | Janeiro / fevereiro |



APÊNDICE II – MODELO DE PAPÉIS DE TRABALHO

| DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA – REDAÇÃO DE NOTAS E COMENTÁRIOS | | |
|---|------|--------------------------------|
| PREFEITURA MUNICIPAL DE NEVEGANTES | | |
| Órgão: xxxxxxxx | | |
| Auditoria | / Nº | /20XX |
| I – PONTOS DE AUDITORIA: FATO(S) CONSTATADO(S) PELO AUDITOR. | | |
| | | |
| II – RISCO(S) ASSOCIADO(S) AOS FATOS CONSTATADOS: | | |
| Grau de risco: Alto médio baixo | | |
| Descrição do risco | | |
| | | |
| III – RECOMENDAÇÃO (ÕES) DO AUDITOR: | | |
| | | |
| IV – JUSTIFICATIVA DA RECOMENDAÇÃO: | | |
| | | |
| Identificação do Auditor: | | Assinatura do Auditor e Data: |
| | | |
| V – RESPOSTAS E COMENTÁRIO(S) DO AUDITADO (prazo para a resposta: | | dias) |
| | | |
| Identificação do auditado: | | Assinatura do auditado e Data: |
| | | |