

# E-BOOK AUDITORIA INTERNA BÁSICA



2019

Eduardo Person Pardini

2

# CONTEÚDO

1. Introdução
2. Conceito de Auditoria
3. Auditoria Baseada em Riscos
4. Tipos de auditoria segundo sua natureza
5. As normas de Auditoria Interna
6. Auditoria como terceira linha de defesa
7. Entendendo o conceito de processos, riscos e controles
8. A metodologia de auditoria
9. Papel de Trabalho
10. Procedimentos de auditoria, testes e evidências
11. Conclusão
12. Bibliografia
13. Sobre o Autor
14. Sobre a Crossover

EDIÇÃO 1 – SÃO PAULO – BRASIL - 2019

PUBLICAÇÃO: Crossover Consulting & Auditing

É permitida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos xerográficos desde que seja indicada a fonte e o autor. Na dúvida consulte-nos através do e-mail: [contato@crossoverbrazil.com](mailto:contato@crossoverbrazil.com)

## 1. INTRODUÇÃO

Em um processo de governança corporativa, a auditoria interna tem um papel relevante para o aprimoramento de gestão em todos os níveis de uma organização. A cada dia que passa, a auditoria interna vem ganhando espaço nas empresas, principalmente quanto ao fortalecimento do gerenciamento de riscos, *compliance* e controles internos, auxiliando-a no atingimento dos seus objetivos estratégicos.

Para que a auditoria interna continue cumprindo seu papel no processo de gestão da governança e se torne cada vez mais uma importante atividade condutora das melhores práticas de gestão é imprescindível que ela atue de forma proativa, que aperfeiçoe seu trabalho agregando procedimentos para avaliação de desempenho dos ciclos de negócios, objetivando maior eficiência, eficácia e economicidade.

É importante que aplique a metodologia, procedimentos e técnicas de avaliação tomando como base as normas internacionais de auditoria, tenha um amplo conhecimento da dinâmica de negócios da organização e conte com auditores capacitados e atualizados para a condução dos trabalhos.

Gosto de lembrar que a auditoria interna cumpre com o seu papel de consultoria construindo recomendações de melhoria inteligentes e baseadas nos paradigmas de boas práticas de governança.

Em momentos de mudanças como estamos passando, principalmente, com as novas ferramentas de tecnologia que podem ser aplicadas pela auditoria, é muito comum observar um distanciamento das atividades de auditoria de seus princípios básicos, o que traz consequências negativas para os resultados dos trabalhos.

Este livro tem como objetivo resgatar estes princípios básicos, permitindo que os auditores internos incorporem a tecnologia em suas atividades com a segurança da manutenção dos procedimentos e técnicas que devem ser observadas para um trabalho de auditoria eficiente e eficaz, levando em consideração das normas internacionais de auditoria.

Boa Leitura

## 2. CONCEITO DE AUDITORIA

A auditoria interna desempenha um importante papel no processo de governança, e para iniciarmos o estudo sobre ela, precisamos antes de mais nada compreender sua exata dimensão. Vamos agora conhecer sua definição e iniciamos com a revisão da missão da auditoria constantes nas normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna (IPPF) promulgadas pelo IIA - Institute of Internal Auditors Institute:

**“Auditoria interna tem a missão de aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação (assurance), assessoria (advisory) e conhecimento (insight) objetivos baseados em risco.”**

Um dos pontos que devemos observar na missão acima é que a auditoria deverá basear suas avaliações levando em consideração os riscos envolvidos na corporação e em sua estrutura organizacional.

Agora vamos conhecer um pouco mais sobre a auditoria interna analisando as diversas definições existentes.

Vejamos inicialmente a definição do INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions, organismo internacional que normatiza a auditoria para o setor público, com a visão de órgão de controle externo:

**“Auditoria é 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.”**

Esta definição está centrada em que a atividade de auditoria interna tem como objetivo a avaliação de conformidade e/ou regularidade, o que faz um pouco de sentido uma vez que tem como objetivo organismos governamentais de controle externo, como o nosso Tribunal de Contas da União.

Os controles externos tem especial atenção nas ações dos diversos organismos governamentais que gerenciam e aplicam valores oriundos do erário público na

condução de suas atividades, seja na administração direta, indireta, autarquias, empresas públicas ou empresas mistas.

Apesar das diversas definições, é preciso considerar que a atividade de auditoria é única, o que muda é a natureza do objeto da avaliação, e não a auditoria em sua essência.

A Controladoria Geral da União em sua Instrução Normativa SFC nº 3 de 2017 define a atividade de auditoria como:

**“Uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.”**

A resolução 171 do Conselho Nacional de Justiça, em seu artigo 2 item I e depois complementado pelo artigo 3, conceitua auditoria como:

**“O exame sistemático, aprofundado e independente para a avaliação da integridade, adequação, eficácia e economicidade dos processos de trabalho, sistemas de informação e controle interno administrativo. A auditoria tem como objetivo primordial identificar e avaliar os resultados operacionais na gerencia da coisa pública e o seu exercício observará os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos processos de gestão.”**

Observem que estas duas últimas definições trata a atividade de auditoria como sendo um exame de avaliação que vai além da verificação da conformidade ou regularidade. Elas indicam que a auditoria deve, de forma independente, avaliar também as operações quanto a sua eficiência, eficácia e economicidade.

Outro tema abordado por estas definições, é a necessidade que o trabalho de auditoria deva ser realizado e executado de uma forma sistemática e disciplinado, dando direcionamento para que o auditor se utilize e aplique uma metodologia para realizar seus exames.

Agora, para finalizar nossa compreensão do que é a atividade de auditoria interna, entender sua extensão e sua aplicabilidade, vamos rever e nos aprofundar na definição que está contida nos IPPFs do IIA, pois nossos estudos neste livro, como já dissemos, é fundamentado nestas normas.

A definição da auditoria interna segundo o IIA – Institute of The internal Auditors é:

**“É uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.”**

Observem que as definições são muito próximas em seus conceitos, algumas mais voltadas para a visão de conformidade, outras com uma visão mais abrangente. De qualquer maneira, todas, de alguma forma, vê a auditoria interna como sendo a atividade que através de uma avaliação, emite uma posição sobre o assunto objeto da avaliação.

Como nossa base será as normas para a prática profissional da auditoria emanada pelo IIA, vamos nos concentrar e nos aprofundar no entendimento da definição de auditoria desde órgão, pois é a que melhor resume o que realmente a auditoria interna é.

Vamos nos aprofundar na análise de alguns tópicos constantes na definição do IIA, de forma que possamos ter completa compreensão da atividade de auditoria interna.

### **Independência e objetividade**

A independência está relacionada com a posição hierárquica do departamento de auditoria interna na organização. Quanto mais elevado for o nível hierárquico em que a auditoria interna estiver se reportando, maior será sua independência.

É recomendável que a auditoria se reporte ao conselho de administração, através do comitê de auditoria, saindo desta forma, da discussão política existente na empresa. Além disto, nesta linha de reporte, o acesso a todas as atividades e processos da organização está preservado.

É importante observar que este posicionamento hierárquico, oferece o respaldo adequado no processo de aceitação, comprometimento e implantação das recomendações de melhoria resultantes da avaliação da auditoria.

A objetividade, por sua vez, é a independência do auditor em se posicionar de forma objetiva e sem a preocupação de pressão e/ou retaliação. Este atributo está relacionado com sua integridade, zelo profissional e preservação de não existência de conflito de interesse.

### **Processo disciplinado e sistemático**

O segundo ponto a observar é quanto à utilização de um processo disciplinado e sistemático para a realização do trabalho de avaliação. Este processo é o que denominamos como sendo a metodologia de auditoria, a qual é parametrizada através das normas de desempenho constantes na Estrutura internacional de práticas profissionais (IPPF) do IIA.

Esta metodologia auxilia a auditoria no processo de planejamento, execução e comunicação dos resultados, fases estas que veremos a frente, de forma mais detalhada.

Esta forma disciplinada e sistemática para o trabalho de auditoria requer que a equipe da auditoria interna tenha a competência e proficiência na aplicação dos procedimentos de auditoria em conformidade com as normas de auditoria, bem como, em todos os aspectos operacionais da organização, objeto da avaliação.

### **Adicionar valor**

O terceiro atributo que deve ser entendido, é que a auditoria interna tem como objetivo principal adicionar valor a organização através da avaliação independente de como a organização está gerenciando sua governança, os seus riscos e o sistema de controles internos.

É importante salientar que a busca e detecção de erros e/ou irregularidades não é objetivo da auditoria, entretanto ela deve contar com profissionais preparados e proficientes para que durante o trabalho de avaliação possa detectar erros e/ou

indícios de irregularidades, comunicando os indícios de irregularidade aos órgãos responsáveis da organização.

A auditoria interna adiciona valor e cumpre com sua responsabilidade de consultoria elaborando recomendações inteligentes para a melhoria da eficiência, eficácia e economicidade dos processos operacionais, gestão de riscos e sistema de controles internos.

Uma vez isto entendido, podemos tratar do conceito de auditoria interna baseada em riscos.

### 3. AUDITORIA BASEADA EM RISCOS

A auditoria baseada em riscos não é outra modalidade de auditoria e nem tão pouco uma nova forma de realização de auditoria.

Em resumo, o auditor leva em consideração, para a definição e identificação dos projetos de auditoria dentro de um determinado período de tempo, a leitura dos riscos estratégicos e operacionais da organização.

Uma vez que o objeto da auditoria está definido segundo sua magnitude, a aplicação da metodologia da auditoria leva em conta a identificação e avaliação dos riscos inerentes, tecnologia e fraudes dos objetos base da avaliação, bem como seu processo de mitigação, através ou não, do sistema de controles internos.

Este é um conceito universal, que pode ser aplicado nas auditorias de empresas do setor privado, como também para as empresas e/ou organizações do setor público.

Podemos afirmar que não existe diferença nenhuma na aplicação da metodologia de auditoria em uma entidade pública ou em uma empresa privada, o que muda é a natureza do objeto avaliado, sua gestão e monitoramento. Em ambos os setores, a avaliação deve ser realizada com base em uma clara identificação dos riscos envolvidos.

A aplicação da metodologia de auditoria baseada em visão de riscos não requer que a organização tenha um processo estruturado de gerenciamento de riscos implementado.



## 4. OS TIPOS DE AUDITORIA SEGUNDO SUA NATUREZA

Existem três tipos básicos de auditoria, segundo sua natureza:

- Auditoria de conformidade e/ou regularidade,
- Auditoria operacional e/ou de desempenho e
- Auditoria contábil.

Nas três modalidades utilizamos a metodologia de avaliação, sempre com visão em riscos e são aplicáveis em qualquer setor, seja ele privado ou público.

Vejamos abaixo, os atributos de cada uma das auditorias:

### **Auditoria de conformidade e/ou regularidade**

Tem como objetivo avaliar se as transações estão sendo realizadas em conformidade com as políticas e procedimentos da organização, bem como, em conformidade com as Leis, normas e regulamentos da União, Estado, Município, e/ou do órgão regulador.

É importante mencionar que em setores altamente regulamentados a auditoria de conformidade e/ou regularidade se faz mais presente. Ela tem padrões fixos para os objetivos de auditoria e também para os resultados da avaliação.

Em uma organização que atua em setor regulamentado, seja uma instituição financeira, de seguros, farmacêutica ou outras, incluindo as instituições governamentais, seja da administração direta ou indireta, devido ao alto grau de leis, normas e regulamentos existentes, os quais devem ser observados para a correta condução de sua operacionalidade, existe uma tendência de concentração dos trabalhos de auditoria de na avaliação de regularidade e/ou conformidade.

O objetivo do auditor neste tipo de trabalho é verificar se a transação foi realizada em conformidade com a norma, com regulamento e com as leis, exemplo: Em uma auditoria de contratos o auditor verificará se ele foi elaborado em consonância aos requisitos legais e com os procedimentos definidos pela empresa. Qualquer discrepância será anotada e será solicitada sua remediação.

### **Auditoria operacional ou desempenho**

A auditoria operacional, por sua vez é a avaliação dos processos operacionais, do gerenciamento de riscos e do sistema de controles internos quanto ao seu desempenho, sua eficiência, eficácia, economia e efetividade.

Segundo o manual de auditoria operacional do TCU – Tribunal de Contas da União, o qual é uma adaptação da norma ISSAI 3000/1.4 de 2004, define a auditoria operacional como sendo:

**“o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.”**

Apesar da definição acima ser de um órgão de controle externo, podemos dizer que é mesmo conceito aplicado em empresas do setor privado, com a única modificação de ao invés de aperfeiçoamento da gestão pública, ficaria da gestão da organização.

Esta auditoria será melhor executada quando aplicada aos ciclos de negócios, segmentados por processos operacionais, que permitirá a auditoria contribuir com a gestão em sua responsabilidade na aplicação das melhores práticas de gerenciamento, aumentando a possibilidade da organização alcançar seus objetivos, sejam operacionais ou estratégicos.

De qualquer maneira, independentemente da natureza da empresa e da avaliação, a metodologia de auditoria aplicada de forma sistemática e disciplinada é a mesma, não havendo diferenças significativas em sua aplicação.

Na auditoria de desempenho ou auditoria operacional, é realizada uma avaliação baseada nos riscos inerentes, riscos de tecnologia, e riscos de fraude, de forma a verificar se o gerenciamento dos riscos do processo é efetivo na identificação e tratamento dos riscos envolvidos, e se o sistema de controles internos é eficaz na mitigação dos mesmos, principalmente quanto ao alinhamento dos riscos existentes ao apetite a risco definido pela empresa. Neste quesito também são avaliados a economicidade dos processos, a eficiência das tarefas e a eficácia dos controles internos.

## **Auditoria Contábil**

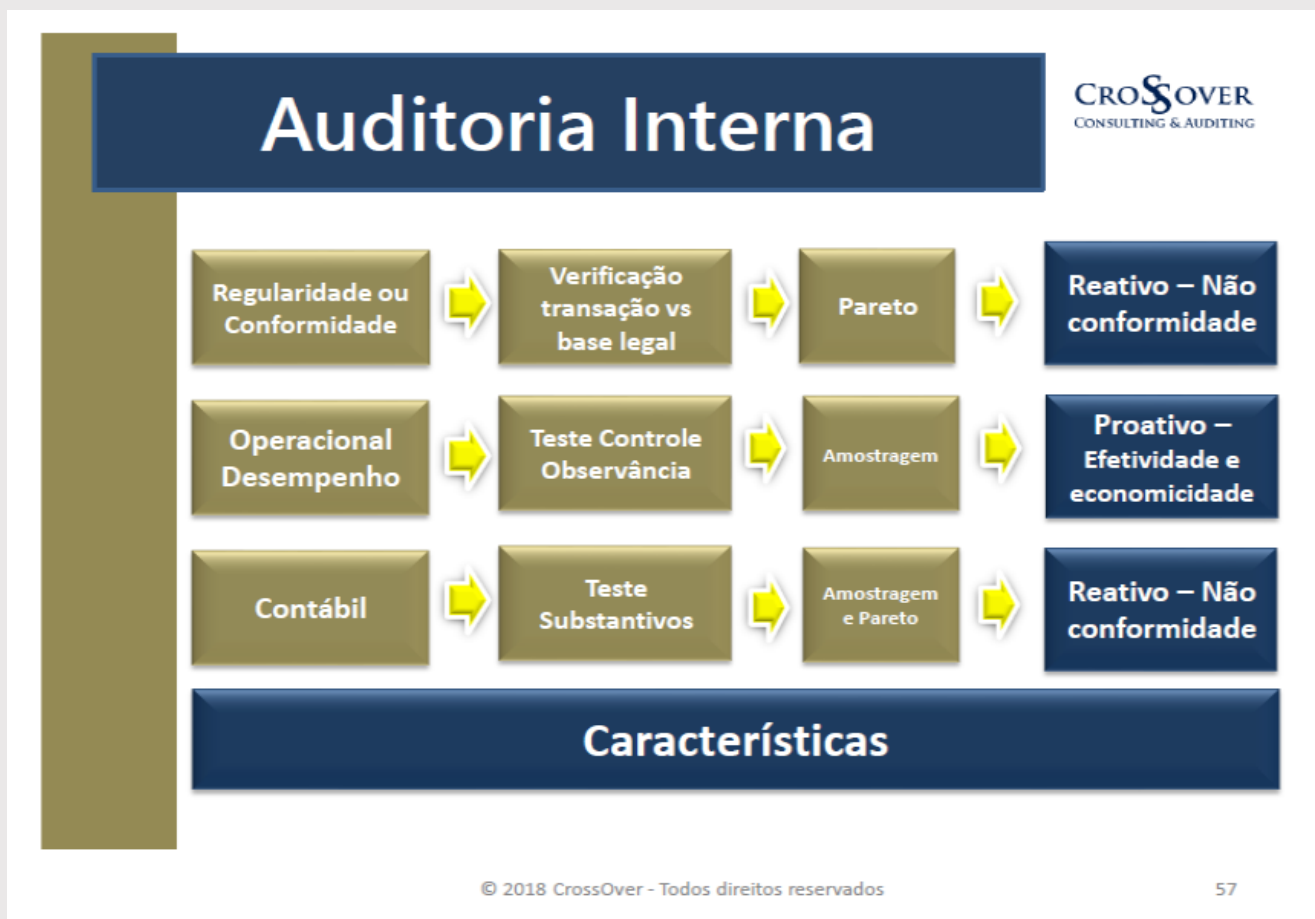
A auditoria contábil, por sua vez, também pode ser considerada como um trabalho de conformidade, pois, tem como objetivo verificar se os registros e as demonstrações contábeis estão em conformidade com os conceitos fundamentais de contabilidade. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade:

**“O objetivo de uma auditoria das demonstrações contábeis é permitir ao auditor independente expressar opinião se essas**

**demonstrações estão, ou não, preparadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com práticas contábeis aplicáveis às circunstâncias.”**

Não é tão normal à auditoria interna realizar este tipo de avaliação, entretanto, ela deve aplicar procedimentos de auditoria contábil, testes substantivos, para verificar e avaliar se o sistema de controle interno é suficiente para manter a confiança e integridade dos dados financeiros e não financeiros que são gerados, registrados e processados nos fluxos de tarefas que compõem o processo operacional.

O auditor interno, tecnicamente falando, não precisa ser contador, mas é importante que conheça o processo e os conceitos fundamentais de contabilidade, pois, ele irá necessitar avaliar se as transações processadas nos ciclos de negócios estão devidamente registradas nos livros contábeis, segundo os princípios fundamentais de contabilidade, de forma consistente e com sua integridade preservada.



## 5. NORMAS PARA A AUDITORIA INTERNA

Existem diversos conjuntos de normas para a atividade de auditoria interna. Temos as normas de auditoria do Conselho Federal de Contabilidade, do INTOSAI (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores), da CGU – Controladoria Geral da União, do GAO – US Government Accountability Office, e outros. Apesar de diversas fontes, todas acabam tratando e falando de temas semelhantes, não havendo grandes diferenças a não ser na semântica.

As normas de auditoria fornecem um direcionamento para a execução do trabalho de forma disciplinada, independentemente da natureza e complexidade da avaliação. Elas são um conjunto de diretrizes básicas que devem ser observadas para a realização de trabalhos de alto desempenho.

Para fins deste estudo, nossa base normativa serão as normas divulgadas pelo IIA – Institute of internal auditors, os IPPFs – Normas para Práticas Profissionais.

As normas para a prática profissional do IIA compreendem duas categorias básicas:

1. Normas de Atributos: São aquelas que iniciam com o número 1000 e endereçam as características das organizações e dos indivíduos que executam auditoria interna,
2. Normas de Desempenho: Iniciam do o número 2000 e descrevem a natureza da auditoria interna e fornecem os critérios de qualidade contra os quais o desempenho desses serviços pode ser avaliado.

Os auditores internos devem ser proficientes na aplicação das técnicas e procedimentos de auditoria pautado nas normas, com adequado zelo profissional pois desta forma é a base para uma avaliação de excelência, a qualidade do trabalho de auditoria é que irá permitir um posicionamento de excelência são responsáveis pela correta utilização e aplicação das normas na execução de suas atividades.

As normas de atributos são:

- 1000 – Propósito, Autoridade e Responsabilidade
- 1010 – Reconhecimento das orientações mandatórias no estatuto da Auditoria Interna
- 1100 – Independência e Objetividade
- 1110 – Independência organizacional
- 1111 – Interação direta com o Conselho
- 1112 – Papel do executivo chefe da auditoria interna além da auditoria interna
- 1120 – Objetividade individual
- 1130 – Prejuízo à independência ao a objetividade
- 1200 – Proficiência e Zelo profissional devido

- 1210 – Proficiência
- 1220 - Zelo profissional devido
- 1230 – Desenvolvimento profissional contínuo
- 1300 – Programa de garantia de qualidade e melhoria
- 1310 – Requerimento do programa de garantia de qualidade e melhoria
- 1311 – Avaliações melhorias
- 1312 – Avaliações externas
- 1320 – Reporte de programa de garantia de qualidade e melhoria
- 1321 – Uso “em conformidade com as normas internacionais para a prática profissional de auditoria”
- 1322 – Divulgação de não conformidade

As normas de desempenho são:

- 2000 – Gerenciamento da atividade de Auditoria Interna
- 2010 – Planejamento
- 2020 – Comunicação e aprovação
- 2030 – Gerenciamento de Recursos
- 2040 – Política e Procedimentos
- 2050 – Coordenação e confiança
- 2060 – Reporte para a alta administração e o conselho
- 2070 – Prestadores de serviços externos e a responsabilidade da organização da auditoria interna
- 2100 – Natureza do trabalho
- 2110 – Governança
- 2120 – Gerenciamento de Riscos
- 2130 – Controle
- 2200 – Planejamento do trabalho de auditoria interna
- 2210 – Objetivos do trabalho de auditoria
- 2220 – Escopo do trabalho de auditoria
- 2230 – Alocação de recursos para o trabalho de auditoria
- 2240 – Programa de trabalho de auditoria
- 2300 – Execução do trabalho
- 2310 – Identificação das informações
- 2320 – Análise e avaliação
- 2330 – Documentos das informações
- 2340 – Supervisão do trabalho de auditoria
- 2400 – Comunicação dos resultados
- 2410 – Critério para a comunicação
- 2420 – Qualidade das comunicações
- 2421 – Erros e omissões
- 2430 - Uso “Conduzido em conformidade com as normas internacionais para a pratica profissional de auditoria
- 2431 – Declaração de não conformidade do trabalho de auditoria
- 2440 – Divulgação dos resultados
- 2450 – Opiniões gerais
- 2500 – Monitoramento do progresso
- 2600 – Comunicação de Aceite dos riscos

Os auditores devem estudar as normas internacionais para que possa promover trabalhos de alto desempenho, auxiliando a organização a aumentar sua capacidade de alcançar seus objetivos estratégicos, cumprindo sua missão.

## 6. A AUDITORIA INTERNA COMO TERCEIRA LINHA DE DEFESA

O modelo das três linhas de defesa surgiu com a publicação em 21 de setembro de 2010 pelas FERMA e ECIIA no *Guidance on the 8th EU Company law* como recomendação da implementação dos requisitos da lei para o monitoramento da efetividade do sistema de controles internos, auditoria interna e gerenciamento de riscos.

Como salienta a declaração de posicionamento do IIA sobre o tema:

*“O modelo de Três Linhas de Defesa é uma forma simples e eficaz de melhorar a comunicação do gerenciamento de riscos e controle por meio do esclarecimento dos papéis e responsabilidades essenciais”.*

O ponto significativo neste modelo é a transparência sobre quais são as responsabilidades de cada uma das partes interessadas na condução dos negócios e operação da organização, de forma a organizar o processo para que não existam lacunas devido a não compreensão das reais responsabilidades de cada um neste processo de governança.



De uma forma resumida, a primeira linha de defesa são os gestores que tem como responsabilidade o gerenciamento de riscos de seus processos, a supervisão e o alinhamento do sistema de controle interno com os riscos inerentes, tecnologia e fraude.

Como segunda linha de defesa estão as áreas de apoio ou staff que auxiliam os gestores a executar suas responsabilidades. Estão as áreas de controle interno, compliance, gestão de riscos e outros.

E como terceira linha de defesa temos a auditoria interna a qual tem a responsabilidade de realizar um monitoramento periódico através de uma avaliação independente do processo de governança, gestão de riscos e sistema de controles internos que os gestores da primeira linha de defesa são responsáveis.

Costumo dizer que o setor de controles internos não faz controle, mas ajuda o gestor a ter um sistema de controles internos efetivo e otimizado. O mesmo acontece com a área de gestão de riscos; ela não faz gestão de riscos, mas apoia os gestores a fazerem a análise de riscos de seus processos.

## 7. ENTENDENDO OS CONCEITOS DE PROCESSOS, RISCOS E CONTROLES INTERNOS.

Um dos requisitos para uma auditoria interna de alta performance é contar com profissionais proficientes na aplicação da metodologia e dos procedimentos e técnicas de auditoria. Ele também deve conhecer os paradigmas considerados como sendo boa prática de gestão, em seu conceito e em sua aplicabilidade.

Vamos agora, lembrar alguns conceitos de gestão, que estão presentes na dinâmica operacional, compondo o contexto corporativo da organização base da avaliação da auditoria. O entendimento destes componentes é imprescindível para uma correta avaliação.

São eles:

- processo operacional,
- riscos e gestão de riscos,
- sistema de controle interno.

### **Processo Operacional**

Sabemos que a estrutura organizacional existe para que a organização possa alcançar seus objetivos estratégicos e com isto cumprir com sua missão. Os recursos,

financeiros, humanos, tecnologia e matérias, são melhor geridos quando temos uma visão sistêmica da corporação.

Esta visão de sistemas pode ser dividida em:

- Ciclos operacionais ou de negócio,
- Processos operacionais
- Transações e/ou tarefas

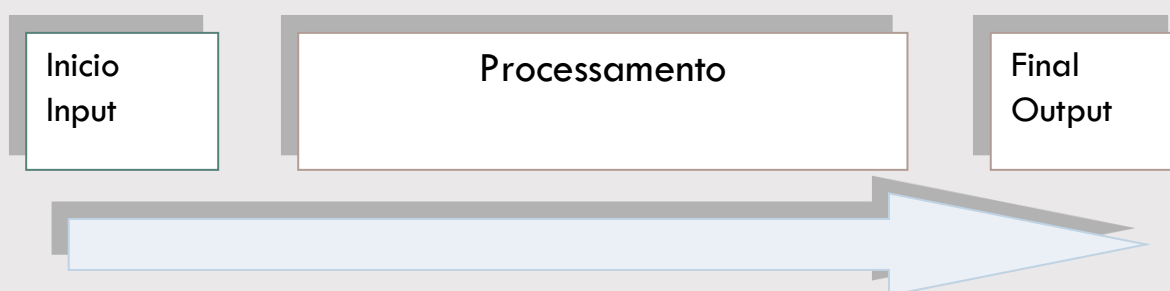
Processo operacional é um segmento do ciclo de negócio, e pode ser assim definido:

**“um conjunto de atividades e tarefas que são realizadas, de forma lógica, para se alcançar um ou vários objetivos.”**

Já vimos que conceitualmente um processo operacional apenas tem razão de existir se for relevante para que a organização atinja seus objetivos estratégicos.

Todo processo operacional tem como entrega: Documentos, Informações e Dados. Suas tarefas são organizadas, planejadas e alinhadas aos seus objetivos, e em conformidade com suas entregas.

Um processo tem o início, processamento das transações e seu ponto final, como demonstrado na figura abaixo:



Em um trabalho de auditoria é necessário que os auditores conheçam os limites do processo, identificando seu início e seu final, incluindo identificando o produto que ele entrega e como é monitorado seu desempenho. Estas informações serão base para definição clara dos objetivos e escopo de auditoria.

Durante a fase de mapeamento, realizado através de entrevistas, o auditor terá a oportunidade de conhecer em detalhes os insumos do processo, suas tarefas ou transações existentes e necessárias para que o processo possa, alcançando seus



objetivos, entregar seus produtos com a qualidade requerida pelo cliente interno ou externo.

## Riscos

Risco pode ser assim conceituado:

**“Risco é todo evento que pode impactar negativamente a capacidade de alcançar os objetivos.”**

Segundo o COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, risco é definido como:

**“A possibilidade de que um evento ocorra e afete desfavoravelmente a realização de um objetivo”**

Então podemos dizer que o risco está relacionado com os objetivos, pois, como vimos acima, o risco prejudica o processo em alcançar os seus objetivos pré-definidos e conseqüentemente a entrega de seus produtos.

Conceitualmente um processo operacional entrega três produtos: Documento (eletrônico ou físico), informações para a gestão e dados para atualização do banco de dados.

A organização, para que tenha efetiva governança, precisa gerenciar os riscos de forma consistente, integrada e estruturada de forma a manter os riscos alinhados ao seu apetite a risco.

A auditoria interna por sua vez, avalia se a organização está gerenciando os seus riscos dentro dos padrões pré-definidos, mesmo quando a organização não conta com um processo de gerenciamento de riscos estabelecido.

Veremos mais tarde no capítulo sobre a metodologia da auditoria, que na fase de planejamento, o auditor deverá conhecer os riscos envolvidos no processo, sejam eles: inerentes, de TI ou de fraude.

Em não existindo uma matriz de riscos do processo, dentro dos padrões necessários para avaliação da auditoria, o auditor deverá elaborar a matriz para fins de seu trabalho. Não se espera que o auditor produza uma matriz como o gestor especializado em riscos, entretanto, a matriz produzida pelo auditor deve identificar os riscos mais significativos.

Com base nos objetivos do processo e de TI, o auditor identifica os riscos inerentes (riscos relacionados com os objetivos do processo), riscos de tecnologia (riscos relacionados com os objetivos de TI – Disponibilidade, integridade, confidencialidade e recuperabilidade) e também os riscos de fraude.

Uma vez que os riscos e suas causas (fatores de riscos) são identificados, é preciso conhecer sua magnitude através da leitura da probabilidade de ocorrência e de seu impacto. Este processo é realizado tomando-se como base as métricas de probabilidade e impacto definidos pela gestão para leitura do risco na organização.

Nesta etapa conhecemos os riscos brutos, isto é, a magnitude do risco sem levar em conta atividades mitigatórias.

Algumas obras relacionam o risco bruto como sendo risco inerente, o que para nós é um equívoco, pois inerente é a natureza do risco, não sua magnitude. Risco inerente está relacionado com os objetivos do processo, podendo ser bruto ou residual.

Uma vez conhecida a magnitude do risco, o auditor poderá avaliar se o mesmo está sendo adequadamente tratado, de forma a manter os riscos alinhados ao apetite a risco da organização.

Lembramos que a responsabilidade pela gestão de riscos é do gestor, primeira linha de defesa, o qual deve identificar, avaliar e tratar o risco. O tratamento do risco pode ser: aceitar, compartilhar, evitar ou mitigar.

Quando decidimos mitigar os riscos operacionais, estamos falando da implantação de um controle interno para minimizar a probabilidade e um plano de contingência para minimizar o seu impacto, se o evento materializar.

Então, podemos dizer que um controle interno é uma resposta ao risco, ou melhor ao fator de risco, que visa detectar o evento antes de sua materialização. O controle interno existe para minimizar a probabilidade de o risco acontecer.

## Controle Interno

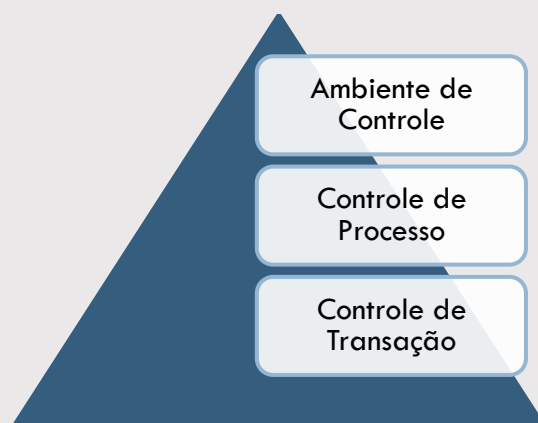
Segundo a instituição COSO o sistema de controle interno pode ser definido da seguinte forma:

**“Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, desenvolvidos para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados à operação, divulgação e conformidade.”**

Podemos complementar que:

**“o sistema de controle interno é o conjunto de políticas, procedimentos diretrizes, plano de organização e toda a ação executada pela gestão para garantir a eficiência e eficácia dos processos, a salvaguarda dos ativos, a consistência e integridade dos dados e informações e a conformidade legal. O controle tem como objetivo minimizar a probabilidade de ocorrência do risco.”**

Lembramos que controle interno é um sistema com três níveis hierárquicos: Ambiente de controle, controle de processo e controle de transação.



Fonte: ICI Brasil

O auditor interno, em seu processo de avaliação de controles, deve considerar os três níveis de controle, entendendo que:

- **Ambiente de controle** – Composto por “soft-controls”, isto é: políticas, alçadas de responsabilidade, segregação de responsabilidade, padrões de desempenho, processo de prestação de contas, programa de integridade, etc. A responsabilidade por este nível é alta gestão (Presidente e seus diretos + Board).
- **Controle de Processo** – Aqui são definidos os procedimentos para ao atendimento das políticas e os padrões de desempenho do processo operacional. Também incluímos a supervisão das atividades do processo e os controles executados pelo gestor responsável para aprovação do produto objeto do processo. O responsável por estes controles é o gerencia média.
- **Controle de Transação** – É o nível mais analítico do sistema de controle, e onde se encontram a maioria dos controles internos. É a fase de execução do controle definido no procedimento no nível de tarefa e/ou transações. Os responsáveis são os componentes do staff que executam as tarefas.

É importante salientar que o sistema de controle não oferece absoluta certeza, somente uma razoável segurança quanto a mitigação do risco, pois ele pode não funcionar devido a falha, omissão e pode ser fraudado.

Controle interno é toda a ação de revisão, verificação, conferência, aprovação, autorização e outras, baseada em políticas e procedimentos, executadas em todos os níveis da organização. Pode ser manual, eletrônico (interação humana com o sistema eletrônico), ou automatizado (sem interação humana).

Uma segregação de função adequada fortalece o sistema de controle, o oposto também é verdade, a falta de segregação de função enfraquece todo o sistema de controles.

O auditor, em seu processo de avaliação, deve aplicar procedimentos e técnicas de auditoria para validar a eficácia dos controles internos com intuito de certificar que eles alcançam satisfatoriamente o objetivo para qual foram criados. O especialista em controles internos também avalia os controles, entretanto, avalia o desenho, isto é sua eficiência.

## Controle Chave

O conceito de controle chave faz parte do processo de auditoria, entretanto é ainda muito mal compreendido. Vamos verificar este conceito analisando cada um dos tipos de auditoria:

- Em uma auditoria de conformidade (compliance) o controle chave é todo o controle que mitiga um risco de não conformidade legal. Quanto maior a magnitude do risco, mas importante é o controle que mitiga,
- O mesmo acontece com uma auditoria contábil, neste caso os controles considerados controles contábeis são considerados chaves pois mitigam o risco de uma transação ou saldo contábil não está em conformidade com os princípios fundamentais de contabilidade. Aqui também o controle é mais “chave” quanto maior for a magnitude do risco.
- Na auditoria operacional ou de desempenho não trabalhamos com o conceito de controle chave, pois, em um primeiro momento, todos os controles que compõem o sistema são importantes para o processo de mitigação dos riscos envolvidos e necessitam ser avaliados, entretanto, controles relacionados com riscos de maior magnitude são mais importantes no processo como um todo.

Agora que já conhecemos os conceitos básicos que são parte integrante de uma estrutura organizacional corporativa, vamos nos aprofundar no processo sistemático e disciplinado de auditoria, o qual denominamos de metodologia de trabalho da auditoria.

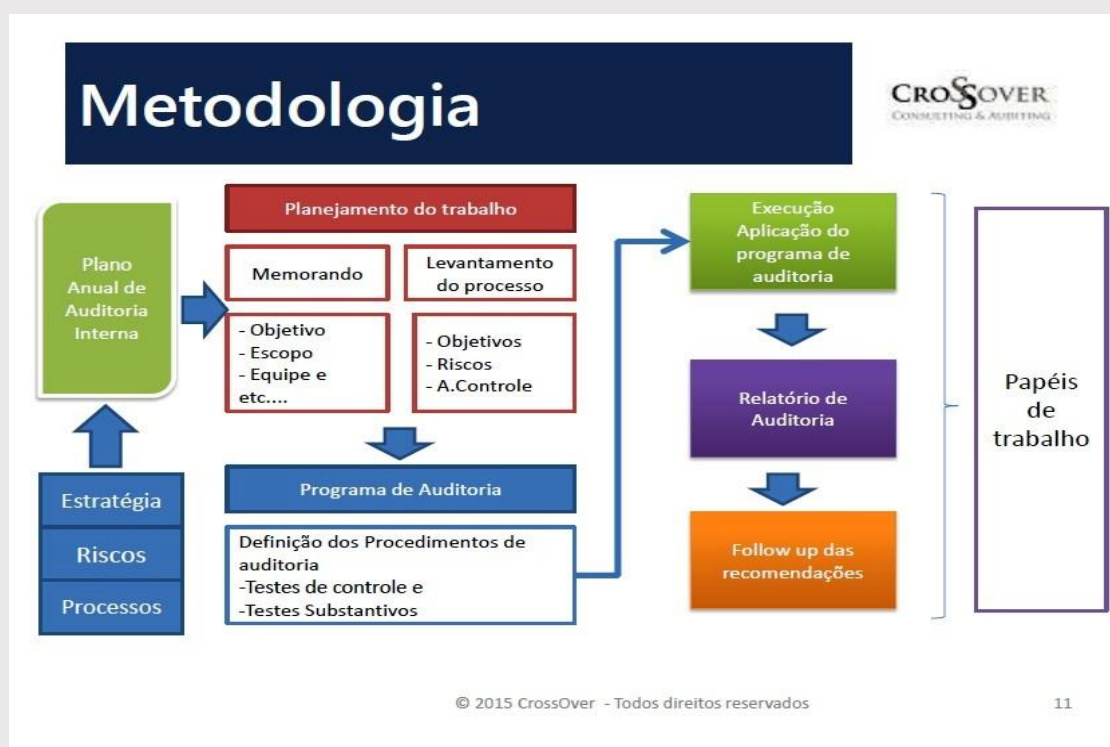
## 8. A METODOLOGIA DE AUDITORIA

Como vimos, na definição da auditoria, é mencionado que a atividade de auditoria se utiliza de um processo sistemático e disciplinado para a avaliação dos riscos, controles internos e governança.

A metodologia que vamos demonstrar é baseada nos normas internacionais de auditoria. Ela esta dividida em dois grupos básicos:

1. Plano Anual de Auditoria
2. Processo de avaliação

Vejamos a representação da metodologia na figura abaixo:



## Plano anual de auditoria

O plano anual de auditoria define, com base nos recursos da auditoria, quais processos, programas ou atividades serão alvo de avaliação realizada pela equipe de auditoria.

O grande motivador para a elaboração do plano são os recursos limitados da auditoria – Horas de trabalho e verba para deslocamento de equipes.

Uma vez que a auditoria interna é o fomentador da gestão eficiente, ela deve também demonstrar isto em sua gestão. Se não é possível avaliar toda a empresa, a auditoria deverá direcionar seus recursos para os processos mais significativos da organização.

Devido a isto, os direcionadores do processo de identificação dos projetos de auditoria são pautados em uma leitura dos riscos macros da corporação, nas necessidades da diretoria, nas regulamentações, seja do órgão regulador ou nas leis e normas da União, Estado ou Município.

Com base em todos estes atributos, identificamos os processos operacionais mais significativos, isto é, aqueles que oferecem um maior risco de impacto negativo na

busca da organização em alcançar seus objetivos estratégicos, os quais terão prioridades no planejamento.

No plano são definidos: o objeto da avaliação, a natureza da auditoria, as horas necessárias para auditoria, e um cronograma de trabalho.

Esta é a primeira fase do trabalho de uma auditoria com visão em riscos. Este tema será pauta de um estudo mais aprofundado em outro E-BOOK.

## A metodologia da auditoria

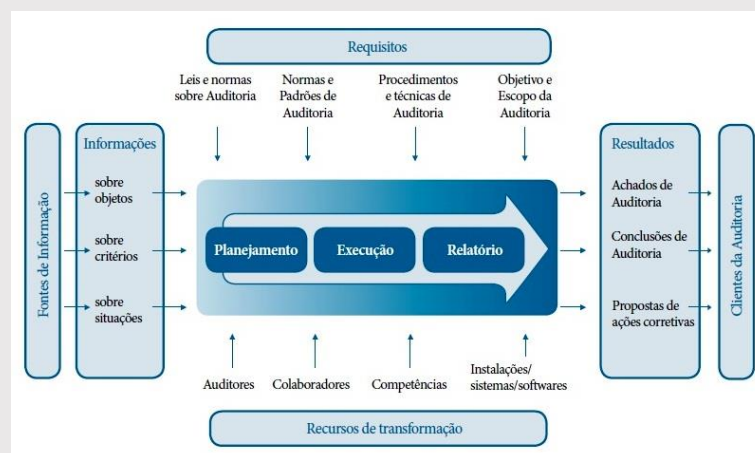
A segunda fase do trabalho é a aplicação da metodologia de auditoria, para que de uma forma disciplinada e sistemática, possamos posicionar nossa atenção quanto à eficiência, eficácia, economia, e conformidade do objeto avaliado.

Esta é uma metodologia única, a qual pode ser aplicada para avaliação de uma empresa, um processo, uma transação, um programa de governo, um programa de investimento ou projeto de reconhecida materialidade, seja no setor público ou privado.

As etapas básicas da metodologia são:

- Planejamento do trabalho,
- Execução do trabalho de campo,
- Comunicação dos resultados
- Monitoramento da execução dos planos de ações.

Para que possamos demonstrar a convergência da metodologia da auditoria em uma atividade privada, ou governamental vejamos, de uma forma gráfica, a metodologia de auditoria governamental aplicada pelo TCU – Tribunal de Controle da União abaixo:



Fonte: Auditoria Governamental TCU

Apesar do processo acima ter um viés para uma auditoria realizado pelo controle externo, no caso o TCU, observem que ela está dividida em três etapas básicas: Planejamento, execução e relatório. Nada diferente da metodologia demonstrada anteriormente.

Vamos agora nos aprofundar em cada uma das fases do trabalho, o qual é dividido e planejamento, execução e comunicação, vejamos:

## **Planejamento do trabalho**

Esta é uma das fases mais importantes do trabalho de auditoria. É o momento que definimos os quesitos básicos do trabalho, como por exemplo, objetivo e o escopo da auditoria, os quais irão nortear todo o trabalho até a sua conclusão.

Nesta etapa estabelecemos a estratégia e as metas gerais para o trabalho, de forma que possamos executar as tarefas em conformidade com as normas de auditoria, com qualidade e com o menor custo possível. Estabelecemos a natureza e a extensão dos exames de forma a poder desempenhar uma avaliação eficaz.

Definimos a equipe de auditoria baseada nas competências necessárias para a avaliação, e com isto elaboramos um cronograma do trabalho, definindo datas para início, data de reuniões, término do trabalho de campo, e data para a emissão do relatório.

Podemos dividir o planejamento em:

- Memorando de planejamento
- Mapeamento do processo
- Elaboração das matrizes e identificação dos objetos de validação e avaliação
- Construção do programa de auditoria

## **Memorando de planejamento**

No memorando formalizamos os objetivos e escopo de auditoria, visão macro do processo objeto da avaliação (definição início e final + produtos de entrega), equipe, cronograma e orçamento do trabalho.

Nesta etapa iremos coletar as informações que estiverem disponíveis sobre o processo como: organograma, sistemas e soluções de TI, relatórios gerenciais, medidores de desempenho, políticas e procedimentos, normas setoriais, leis e regulamentos que impactam o objeto avaliado, relatórios de outros trabalhos de auditoria interna ou



externa, matriz de riscos anteriores, isto é, toda e qualquer informação que podemos obter no sistema de documentação da organização.

O objetivo é ter o máximo de informação possível para formar a “inteligência” do projeto, nos auxiliando no direcionamento das próximas etapas.

### **Mapeamento do processo**

Para que possamos realizar qualquer avaliação se faz necessário conhecer o objeto avaliado, que neste caso o objeto de avaliação quanto ao seu desempenho, riscos e controles internos é um processo operacional, onde seus limites (início e término) já foram definidos na etapa do memorando.

Nesta fase precisamos coletar informações com os profissionais que executam a atividade ou tarefa. Agendamos um horário, planejamos a entrevista e coletamos as informações em loco, isto é, com os executores de cada uma das transações, atividade ou tarefa que compõem o processo.

Nesta oportunidade conhecemos o insumo do processo, seja documento, informação e/ou dados recebidos, depois o que é feito com eles, como são processados e depois como que entregam os “produtos” do processamento para a próxima atividade.

É importante que esta coleta seja realizada dentro da lógica do processo de forma que ao final, o auditor tenha total visão da dinâmica do processo e sua comunicação.

A próxima tarefa é a documentação ou formalização do entendimento, o qual pode ser formalizado por meio de uma narrativa ou então de forma gráfica através de um fluxograma. Pode ser também, um sistema híbrido, aliando a forma gráfica com pequenas narrativas, sempre que necessitar de uma explicação mais detalhada.

Sugerimos trabalhar com o fluxo horizontal, com raias, com os cargos na horizontal e departamentos na vertical, se necessário. O fluxograma deve indicar de forma clara as atividades ou tarefas e também os controles existentes.

Todo este entendimento deve ser validado através do processo de “walkthrough”, para que se possa ter uma razoável certeza que o fluxo formalizado corresponde com a fluxo da situação corrente.

### **Elaboração das matrizes – Definição de avaliação e validação**

Uma vez conhecido o processo, se faz necessário construir as matrizes de risco, controle e alinhamento, que serão os direcionadores do que será avaliado e/ou validado.

Na matriz de riscos, com base nos objetivos do processo e dos objetivos de TI, identificamos e listamos os riscos inerentes, riscos de TI e riscos de fraude, como também suas causas, que chamamos de fatores de riscos. Aplicamos as métricas de avaliação de probabilidade e impacto para conhecer os riscos brutos do processo.

Neste momento não calculamos o risco residual, deixamos isto para após a validação dos controles internos.

Agora elaboramos a matriz de controle, a qual é um retrato de todos os controles identificados no fluxograma. Ela deve demonstrar: o objetivo, a ação e a evidência, local da evidência, dono, periodicidade, forma (manual, eletrônica ou automatizado), natureza (preventivo, detectivo, corretivo) e qualquer outra informação que achar necessário.

Uma vez que temos a matriz de riscos e a de controle, para iniciar nossa avaliação é necessário alinhar estas duas matrizes, elaborando uma matriz que denominamos de matriz de alinhamento.

Em um dos eixos desta matriz, relacionamos os controles internos identificados e no outro eixo, relacionamos os fatores de riscos constantes na matriz de riscos. A ideia é que com isto, fica mais fácil relacionar qual o controle que serve como resposta o mitigador do fator de risco. O resultado deste alinhamento é conhecer o:

- Controle associado a um ou mais riscos
- Controle sem riscos associados
- Riscos sem controles associados

Estas informações, complementadas com outros pontos encontrados quando da elaboração do memorando de planejamento, direcionará a próxima etapa do planejamento que é a elaboração do programa de trabalho.

### **Construção do programa de auditoria (trabalho)**

O programa de auditoria é onde são definidos os procedimentos e técnicas de auditoria que devem ser aplicados para a coleta de evidências que serão suporte para a avaliação e para a opinião do auditor.

Podemos definir programa de trabalho como:

**“o estabelecimento sequencial e ordenado de passos, de forma estruturada e lógica, o qual tem como finalidade auxiliar e orientar o auditor a direcionar suas atividades na fase de execução do trabalho de auditoria, definindo o melhor procedimento e a melhor técnica de auditoria a ser aplicado no processo de coleta de evidências, as quais será base para nossa conclusão.”**

Segundo o Tribunal de Contas da União,

**“Os auditores devem desenvolver programas de trabalho que alcancem os objetivos de auditoria e tais programas, e seus eventuais ajustes, devem ser registrados e aprovados antes do início dos trabalhos.”**

A norma 2240 dos IPPFs declara que:

**Os auditores internos devem desenvolver e documentar programas de trabalho que atendam aos objetivos do trabalho.**

E complementa na orientação da norma 2240.A1

**Os programas de trabalho devem incluir os procedimentos para identificar, analisar, avaliar e documentar as informações durante o trabalho de auditoria. O programa de trabalho deve ser aprovado antes de ser implantado e quaisquer ajustes devem ser prontamente aprovados.**

## **Procedimentos de Auditoria**

Existem cinco procedimentos básicos para examinar, mensurar e avaliar que devem ser considerados na elaboração do programa, que são: Observação, Análise, Verificação e Avaliação.

Segundo a SFC IN 3º da CGU,

**Procedimento de auditoria é um conjunto de exames, previstos no programa de trabalho, com a finalidade de obter evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, que permitam responder a uma questão de auditoria definida na fase de planejamento do trabalho.**

Os procedimentos de auditoria são executados através das técnicas de auditoria: Inspeção física, confirmação, análise documental, recálculo, observação, indagação, reexecução e revisão analítica.

Existem dois tipos básicos de testes para execução das técnicas, que são: testes de observância (controles internos) e testes substantivos (saldos e transações contábeis)

É no programa de trabalho que são definidos a natureza, época e extensão dos testes, incluindo a metodologia de amostragem a ser utilizada.

Uma vez o programa finalizado, deve ser aprovado pela gestão da auditoria, e qualquer mudança e/ou alteração deve ser levada para discussão com o gestor aprovador.

A fase de planejamento é finalizada com a aprovação do programa de auditoria, e com isto passamos para a execução do trabalho.

### **Execução da auditoria**

Esta é a fase também conhecida como trabalho de campo, onde com base no programa de trabalho definido, o auditor irá executar os procedimentos de auditoria para a coleta de evidências, as quais serão base para a conclusão e opinião e também, base para as recomendações de melhoria e fortalecimento dos processos de governança.

A coleta de evidências é crucial para a qualidade da opinião da auditoria, lembrando que o auditor somente se posiciona com base nas evidências, as quais podemos definir como:

**“o conjunto de fatos comprovados, suficientes, competentes e pertinentes, obtidos durante os trabalhos de auditoria, por meio de observações, inspeções, entrevistas e exames de registro e documentação”**

Ela pode ser física, documental, testemunhal e analítica. Os IPPFs, na norma 2310 sobre a execução da auditoria diz que:

**Os auditores internos devem identificar informações suficientes, confiáveis, relevantes e úteis para cumprir os objetivos do trabalho de auditoria.**

Importante salientar que a base da opinião do auditor são as evidências coletadas, mas como vimos, não é qualquer evidência, mas sim, aquelas que atendam as características acima e cumprem com a finalidade de formação de opinião do auditor.

Sem evidência fidedigna, o auditor não deve ser posicionar quanto a tema avaliado.

Todas os testes executados e todas as evidências obtidas devem estar adequadamente formalizadas e registradas nos papéis de trabalho.

Durante a execução, todos os pontos de atenção, identificados durante a aplicação dos procedimentos e teste, devem estar registrados de forma centralizada em uma matriz, a qual denominamos de matriz de achados.

A ideia é que os temas importantes, discrepâncias ou outras observações, identificados durante o trabalho e que possam ser importantes para a opinião e relatório, sejam centralizadas para fácil visualização, de forma que possam ser consideradas na formação da opinião e nas recomendações de melhoria.

A matriz de achados faz a ligação com a próxima fase.

### **Comunicação dos resultados**

Com base em tudo que foi executado nas fases anteriores, nas evidências obtidas e nos pontos de atenção observados, o auditor irá comunicar sua posição e opinião sobre o objeto avaliado, levando em consideração o objetivo e escopo da auditoria.

É nesta fase que o auditor elabora e comunica sua opinião e as recomendações para o fortalecimento da governança, gestão de riscos e sistema de controle interno do objeto e/ou processo avaliado.

A comunicação é realizada através de relatório que deverá considerar a cultura de cada organização, entretanto, sugerimos que seja composto por:

- Opinião ou parecer
- Sumario executivo
- Recomendações com plano de ação

O relatório deverá ser distribuído para todos aqueles que de alguma maneira tenha interesse e/ou ação sobre as melhorias reportadas.

O relatório é o produto do trabalho de auditoria, e todo o cuidado com o seu conteúdo e apresentação. Recomendamos a leitura do nosso outro E-BOOK – Relatório de Auditoria Handbook, que pode ser encontrado em nosso portal [www.crossoverbrazil.com](http://www.crossoverbrazil.com).

A norma 2410 dos IPPFs, sobre comunicação do resultado, orienta:

**Que a comunicação deve incluir os objetivos e o escopo de auditoria, assim como as conclusões, recomendações e planos de ação aplicáveis**

### **Monitoramento da execução da implantação das recomendações**

Esta é a última etapa do trabalho de auditoria, mas não quer dizer que seja menos desafiadora. O monitoramento é o processo de verificação se o plano de ação das diversas recomendações, estão sendo ou foram implantados conforme acordado entre a auditoria e área auditada.

Conceitualmente o trabalho de auditoria somente finaliza quando todas as recomendações foram satisfatoriamente atendidas.

Com isto, de forma sumarizada vimos as fases e atividades necessárias para a realização de um trabalho de auditoria baseado em processo sistemático e disciplinado, observando as normas de auditoria interna.

## **9. PAPEL DE TRABALHO**

Segundo a NBC T-12 do CFC, papéis de trabalho são:

**“O conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor interno que consubstanciam o trabalho executado.”**

Todos os documentos, recebidos ou elaborados pelo auditor, os quais documentam as evidências coletadas e é base para a formação de opinião do auditor sobre a atividade avaliada, são tratados como papéis de trabalho da auditoria.

Os papéis de trabalho devem ser considerados como documentos, e como tal devem ser controlados e organizados. São confidenciais e por isto seu acesso deve ser devidamente controlado.

**O objetivo do papel de trabalho é formalizar e evidenciar todo o trabalho realizado, de forma a comprovar que o programa de trabalho foi realizado em sua totalidade, observando o escopo planejado e que os objetivos de auditoria foram devidamente alcançados.**

Eles devem ser claros, objetivos e fidedignos. Segundo as normas de supervisão, todos os papéis de trabalho devem ser revisados por auditores mais experientes.

## 10. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA, TESTES E EVIDÊNCIA

Para a elaboração do programa é necessário conhecer os procedimentos e técnicas de auditoria que nos direciona a avaliação dos controles internos através da obtenção de evidências.

Podemos definir evidência, em auditoria, como sendo o conjunto de fatos comprovados, suficientes, competentes e pertinentes, obtidos durante os trabalhos de auditoria, por meio de observações, inspeções, entrevistas e exames dos registros e documentação, que sustentam as conclusões do auditor.

Procedimentos de auditoria consistem no detalhamento, passo a passo, das atividades necessárias para obtenção e tratamento de informações. Já as técnicas servem de base aos procedimentos.

Segundo Sawyer, existem seis categorias de procedimentos que os auditores podem utilizar em seu trabalho para examinar, mensurar e avaliar os documentos, transações e processos.

Vejamos então estas categorias:

1. **Observação** – é o exame visual, preliminar à confirmação por outros procedimentos. Pode ser realizada para a verificação das características físicas do fluxo do trabalho, do ambiente de controle, do local, etc.
2. **Indagação** – pode ser conduzida de forma oral ou escrita, através de uma entrevista ou através de um questionário.
3. **Análise** – é a compreensão do todo através do estudo de suas partes e do relacionamento de cada parte com o todo. Ela é realizada para identificar

qualidades, causas, efeitos e motivos, que serão base para um julgamento ou de verificações adicionais.

4. **Verificação** – é o processo de corroboração e comparação, por exemplo, de: um documento com uma declaração verbal, uma aprovação gerencial com a política de alçada, ou da documentação de um processo de compras com as políticas de suprimento.
5. **Avaliação** – consiste na emissão de um julgamento. Ela é um passo após a análise e verificação. É a conclusão do auditor sobre os fatos encontrados.
6. **Investigação** – é a busca sistemática por fatos ocultos quando existe um desvio de conduta ou outras condições suspeitas. É distinta dos métodos análise e verificação, pois estes são aplicados sobre informações não suspeitas. É utilizada em casos de fraude.

Com base nos procedimentos e técnicas de auditoria, aplicamos os testes, que de forma genérica chamamos de **testes substantivos** ou **testes de controle**.

- Os **testes substantivos** são utilizados, em sua maioria, para o trabalho de auditoria contábil, pois são procedimentos de validação de saldos e transações contábeis. Inclui-se nesta categoria a revisão analítica.
- Os **testes de controle**, ou de observância, são os testes para avaliarmos a qualidade do sistema de controles internos de um processo operacional, programa e/ou projeto. Podem ser utilizados na auditoria operacional ou na auditoria de conformidade.

Precisamos entender que as técnicas de auditoria são as formas ou maneiras utilizadas na aplicação dos procedimentos com vistas à obtenção de diferentes tipos de evidências.

Podemos classificar as técnicas de auditoria de acordo com o tipo de evidência que será obtida com sua aplicação. Vejamos:

- a. **Evidência física:** obtida através de uma inspeção física ou observação direta de pessoas, bens ou transações. Normalmente é apresentada sob a forma de fotografias, gráficos, memorandos descritivos, mapas, amostras físicas etc.
- b. **Evidência documental:** é aquela obtida através dos exames de documentos, ofícios, contratos, notas fiscais, recibos etc.



- c. **Evidência testemunhal:** é aquela decorrente da aplicação de entrevistas e questionários;
- d. **Evidência analítica:** é aquela obtida através da conferência de cálculos, comparações, correlações e análises feitas pelo auditor.

Não podemos deixar de observar que os procedimentos e técnicas de auditoria são aplicados para que possamos confirmar que o controle que se quer depositar confiança tem evidência, disciplina e supervisão.

## 11. CONCLUSÃO

Descrevemos os conceitos básicos de uma atividade de auditoria interna, conceitos estes que devem ser observados para que a auditoria possa, de uma forma estruturada realizar um trabalho de qualidade internacional, proporcionando com isto, resultados que irão auxiliar a corporação no fortalecimento de sua governança.

É recomendável que as organizações de auditoria interna adotem um modelo de normas de auditoria que possam orientar a aplicação dos procedimentos dentro das melhores práticas de gestão.

Existem diversas normas como, por exemplo, as normas internacionais de auditoria do IIA Global, as normas do instituto INTOSAI, voltado para as organizações governamentais, as normas do TCU, as normas de auditoria do CFC, a IN nº 3 da CGU e outras. Apesar desta diversidade de normas, elas tratam dos mesmos temas, com visões um pouco diferente uma das outras, mas nada muito diferente.

Nossa sugestão é que seja adotado o conjunto de normas que mais se adequar as necessidades e natureza de cada organização. As normas internacionais do IIA são reconhecidas internacionalmente e são aplicáveis em entidades de qualquer natureza.

Os auditores por sua vez, devem conhecer e ser proficiente na aplicação das normas de auditoria definidas como paradigma.

O intuito deste material é tratar os principais conceitos presentes em um trabalho de auditoria alinhando e nivelando o conhecimento, principalmente daqueles profissionais que estão iniciando na carreira.

## 12. BIBLIOGRAFIA

Guide to the CICS Common Body of Knowledge, version 7.1 – Internal Control Institute, USA

Framework COSO ICF 2013 e ERM 2017 – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, USA

International Professional Practices Framework, IPPFs, THEIA Global, USA

SAWYER, Lawrence B. The practice of Modern Internal Auditing, Altamonte Springs, USA

CFC, Normas Brasileiras de Contabilidade, NPC T 11, NPC T 12 e NBC P 3, Brasil

AICPA, Professional Standards – Auditing Standards, New York, USA

Tribunal de Contas da União – Normas de auditoria operacional, Brasil

Controladoria Geral da União – Instrução Normativa nº3, Brasil

## 13. SOBRE O AUTOR



### EDUARDO PERSON PARDINI

Bacharel em Ciências Contábeis pela FACESP – Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo. Pós-graduado em Administração concentração em Finanças. Especialização em Estratégia pela Wharton Business School. Especialização sobre Governance, Bribery and fraud pela Milliken University,

Certificado CICP – Certified Internal Control Institute USA.

Auditor externo na Coopers & Lybrand, Gerente na Price Waterhouse, Diretor de Auditoria Internacional Latin America da Grand Metropolitan PLC, Chief Financial Officer Latin America da ISP International Specialty Products, Diretor Financeiro da Iochep Maxion, Chief Financial Officer LA da Milliken Corp.

Sócio principal da Crossover Consulting & Auditing Corporation, Diretor executivo do Internal Control Institute Brasil. Palestrante e professor de Gerenciamento de riscos, governança, auditoria interna e controles internos pela Crossover Brazil, ICI Brasil, e professor de MBA na Trevisan Escola de Negócio.

## 14. SOBRE A CROSSOVER



Somos uma empresa com 10 anos de sólida experiência em Gestão Empresarial, Auditoria Interna, Controles Internos, Riscos e Governança Corporativa.



	<b>Governança</b>	
<b>Gestão</b>	Controles internos Auditoria Interna Gestão Riscos Compliance	<b>Capacitação</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Mentoria</li><li>• Estratégia</li><li>• Fluxo Financeiro</li><li>• Diagnóstico</li><li>• Otimização de custos</li><li>• Organização</li><li>• Interin Mgmt.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Mentoria</li><li>• Diagnóstico</li><li>• Mapeamento</li><li>• Implantação</li><li>• Co-sourcing</li><li>• Outsourcing</li><li>• Comitê</li><li>• Quality review</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Auditoria</li><li>• Riscos</li><li>• Compliance</li><li>• Controles internos</li><li>• TI</li><li>• Fraudes</li><li>• Contábil</li></ul>

**Nossos Serviços**

**CROSSOVER**  
CONSULTING & AUDITING

## Presença Nacional e Internacional



**CROSSOVER**  
CONSULTING & AUDITING

## Nossos escritórios

### Brasil

São Paulo  
Rua Alexandre Dumas, 1711 - 5º Andar  
Chácara Santo Antonio, SP - SP  
Fone 55+11+2599 8360

Curitiba  
Rua Pasteur, 463 - 13º Andar  
Água Verde, Curitiba - PR  
Fone 55+41+2101 1622

Porto Alegre  
Rua Dr. Alcaraz Caldas, 90 - 8º Andar  
Praia de Belas, Porto Alegre - RS  
Fone 55+51+3533 8566

### Estados Unidos

Corporate Office  
460 Jefferson Dr. Bld 29 #203  
Deerfield Beach, FL 33442-9562  
email: [corporateusa@crossoverbrazil.com](mailto:corporateusa@crossoverbrazil.com)

**ICI**  
Internal Control Institute  
Brasil