

# E-BOOK AUDITORIA INTERNA PLANEJAMENTO



2020

Eduardo Person Pardini

2

# CONTEÚDO

1. Introdução.....	02
2. Introdução ao Planejamento.....	03
3. Normas de Planejamento de Auditoria.....	05
4. As fases da etapa planejamento.....	07
5. Primeira Fase – Definição objetivo e escopo.....	08
6. Segunda Fase – Mapeamento e Matrizes.....	14
7. Terceira Fase – Programa de trabalho.....	30
8. Conclusão.....	36
9. Bibliografia.....	37
10. Sobre o Autor.....	38
11. Sobre a Crossover.....	38

EDIÇÃO 1 – SÃO PAULO – BRASIL - 2020

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)

## I. INTRODUÇÃO

A atividade de auditoria interna tem um papel relevante para o aprimoramento da gestão, em todos os níveis de uma organização, tornando os processos mais efetivos, com o gerenciamento de riscos e sistema de controles internos aderente às boas práticas, aumentando, desta forma, a capacidade da organização em atingir seus objetivos estratégicos e operacionais.

Para isto, a auditoria interna precisa ser proativa, alinhada com os negócios da organização, competente e proficiente para que seja o real direcionador da aplicação das melhores práticas de gestão.

É imprescindível que aplique, de forma sistemática e disciplinada, a metodologia de avaliação, procedimentos e técnicas de auditoria, tomando sempre como base as normas internacionais de auditoria.

A equipe precisa ter amplo conhecimento da dinâmica de negócios da organização e devem ser proficientes da aplicação das normas de auditoria, na aplicação da metodologia, procedimentos e técnicas para a condução dos trabalhos.

O objetivo deste é abordar, de forma prática, as atividades que compõem a primeira etapa da metodologia de auditoria que é o Planejamento do Trabalho, fase está muitas vezes não muito bem entendida pelos auditores. Quanto melhor for o planejamento do trabalho, mais assertivo e com mais qualidade serão os resultados da auditoria.

Espero que a leitura deste material ajude a você aperfeiçoar seu trabalho de auditoria.

Boa Leitura!

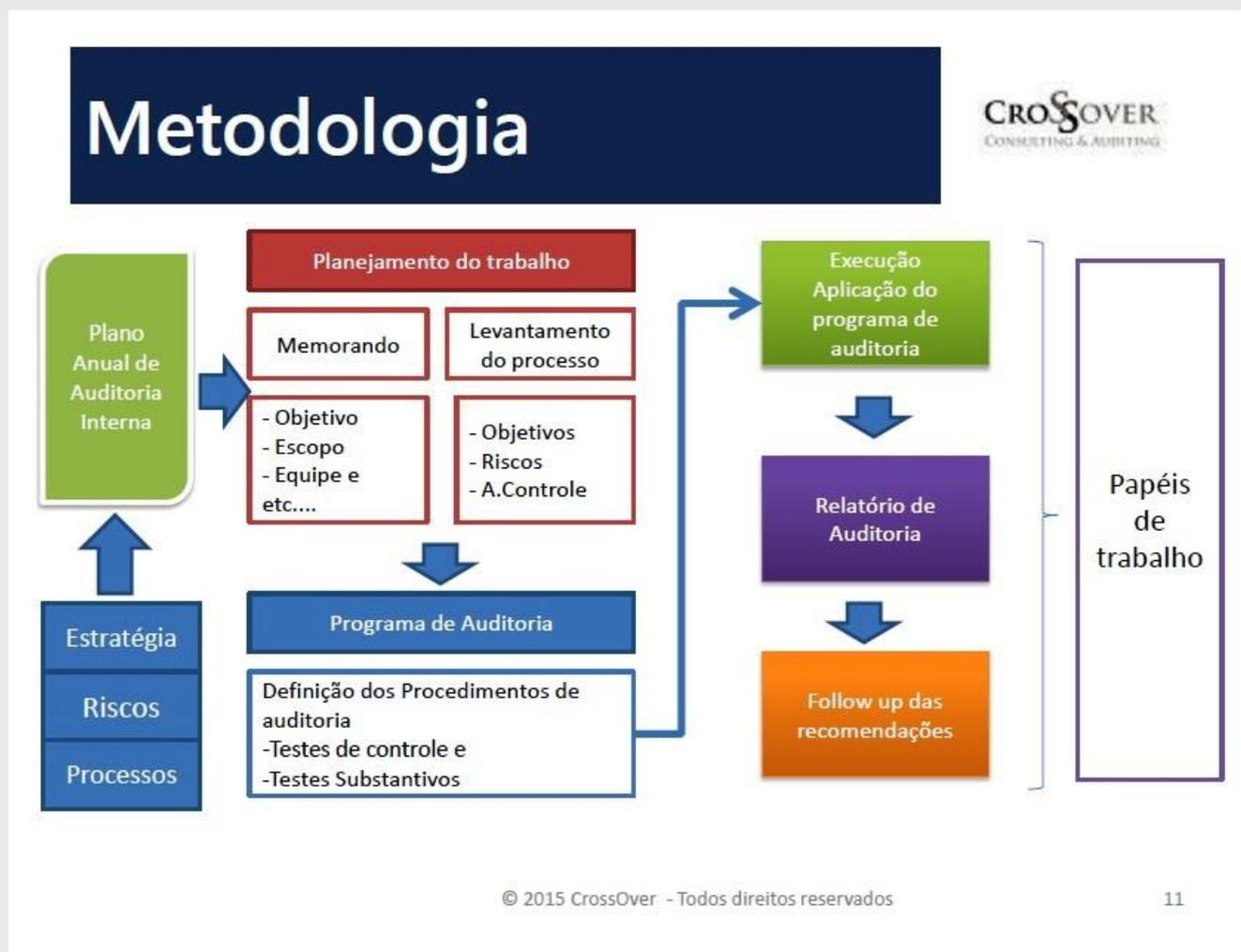
Eduardo Person Pardini

## II – INTRODUÇÃO AO PLANEJAMENTO

Com já sabemos, o trabalho de auditoria interna, seja ele de conformidade ou operacional, é composto por pelo menos quatro etapas as quais descrevemos abaixo:

- O planejamento, incluindo o levantamento do processo ou objeto a ser avaliado, e o programa de trabalho,
- A Execução do trabalho de campo,
- A comunicação dos resultados, (relatório e conclusão)
- E finalizando o Monitoramento das ações acordadas.

Como demonstra a figura abaixo:



Como sabemos, uma auditoria é um trabalho de avaliação independente e objetivo, muitas vezes complexo, que necessita de um processo estruturado para a coleta e análise de informações que sustentarão as avaliações, opiniões e conclusões do auditor.

É fundamental que todo o trabalho seja realizado de modo a assegurar que os objetivos da auditoria sejam alcançados em sua plenitude e com qualidade. A qualidade do trabalho é um atributo que começa a ser construída desde o início do processo, ou seja, desde a concepção na fase de planejamento.

Não podemos esquecer, que, quando da elaboração do plano anual de auditoria, já foi realizado o levantamento para avaliação dos riscos macros da organização, o qual é base para identificação da materialidade dos objetos auditáveis.

O resultado dessa avaliação também deve ser considerado nesta etapa de planejamento do trabalho.

Vejamos os conceitos básicos do planejamento:

- ✓ Os auditores internos devem desenvolver e documentar um plano para cada trabalho de auditoria, incluindo: definição de objetivos, escopo, prazo e alocação de recursos.
- ✓ Os auditores internos fazem uma avaliação preliminar dos riscos inerentes e relevantes ao processo e/ou objeto avaliado.
- ✓ O escopo de trabalho deve ser adequado para atender os objetivos da auditoria.
- ✓ A alocação de recursos para o trabalho de auditoria deve se adequada e suficiente para cumprir com o escopo definido.
- ✓ O programa de trabalho deve considerar os procedimentos de auditoria que devem ser aplicados para atender aos objetivos de auditoria, dentro do escopo definido. O planejamento deve ser documentado e aprovado, antes de ir para fase de execução.

### III – NORMAS SOBRE PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

A atividade de auditoria interna atua com base nas melhores práticas profissionais de auditoria, a qual está baseada em normas profissionais, nacionais e internacionais, para a atividade de auditoria interna.

Sempre que for necessário iremos identificar as normas de auditoria que respaldam a metodologia e os conceitos aplicados. Nossa base principal serão os IPPF's (normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna) do IIA Global.

Segundo as normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna, promulgada pelo IIA Global, a norma de desempenho 2200, define o seguinte:

**“os auditores internos devem desenvolver e documentar um planejamento para cada trabalho de auditoria, incluindo os objetivos, o escopo, o prazo e a alocação de recursos do trabalho”.**

A norma de desempenho 2201 dispõe sobre as considerações que devem ser visualizados no planejamento, que são:

*No planejamento dos trabalhos de auditoria, os auditores internos devem considerar:*

- *Os objetivos da atividade que está sendo revisada e os meios pelos quais a atividade controla seu desempenho;*
- *Os riscos significativos para a atividade, seus objetivos, recursos e operações e os meios pelos quais o impacto potencial dos riscos é mantido em um nível aceitável;*
- *A adequação e a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos e controle da atividade, comparativamente a uma estrutura ou modelo de controle compatível;*
- *As oportunidades para fazer melhorias significativas nos processos de gerenciamento de riscos e controle da atividade.*

A norma 2210 – trata que os objetivos de auditoria devam ser estabelecidos para cada trabalho de auditoria., sem exceção. Este é um tema relevante, pois, todo o trabalho será executado para que os objetivos de auditoria sejam plenamente alcançados.

A norma 2220 – Estabelece que o escopo deve ser suficiente para satisfazer os objetivos do trabalho de auditoria.

A metodologia de auditoria aplicada em trabalhos realizados no setor privado ou no setor governamental é a mesma, sem mudanças. Auditoria é auditoria em qualquer lugar, em qualquer empresa e em qualquer setor da economia. O que muda é o objeto e natureza da avaliação.

Segundo a *International Organization of Supreme Audit Institution- Intosai*, o planejamento deve ser realizado de modo a assegurar que uma auditoria de alta qualidade, seja conduzida de maneira econômica, eficiente, efetiva e com tempestividade (ISSAI 3000/3.3, 2004).

Para assegurar que os propósitos da auditoria sejam alcançados, as Normas de Auditoria do TCU (BRASIL, 2010) estabelecem a obrigatoriedade de se desenvolver e documentar um plano para cada trabalho de auditoria, que evidenciará o objetivo, o escopo, o prazo e a alocação de recursos e, ainda, que o planejamento elaborado atenda aos seguintes aspectos básicos (NAT, 94 e 95):

- I. Vise à consecução dos objetivos da auditoria mediante execução econômica, eficiente e oportuna dos trabalhos;
- II. Considerem, necessariamente, elementos de conhecimento prévio sobre o objeto auditado, seus sistemas mais importantes, seus objetivos e riscos e eficácia de seus controles internos;
- III. Explícite a natureza, a extensão e a profundidade dos exames a serem realizados e seja suficientemente detalhado de forma a não permitir equívocos na sua execução;
- IV. Permita a atribuição, na fase de execução dos trabalhos, de tarefas e respectivos prazos compatíveis com a complexidade da tarefa e importância da informação buscada;
- V. Seja objeto de supervisão por pessoa com perfil e competência profissional adequado e envolva suficiente discussão no âmbito da equipe de auditoria; e

- VI. Seja adequadamente testado quanto à viabilidade de sua aplicação, quando necessário, e seja revisado, sempre que isso se revelar necessário, de forma a permitir a supervisão da execução e, a qualquer tempo, a avaliação das atividades desenvolvidas pelo auditor.

O Manual de Auditoria Operacional do TCU (BRASIL, 2010), sintetiza os propósitos dessa série de requisitos estabelecidos pelas NAT, explicitando a finalidade do planejamento da seguinte forma:

**“O planejamento de auditoria visa delimitar o objetivo e o escopo da auditoria, definir a estratégia metodológica a ser adotada e estimar os recursos, os custos e o prazo necessário à sua realização”.**

A IN SFC nº 03, de 2017, prevê também a necessidade de planejamento do trabalho individual de auditoria. Para tanto, são realizados levantamentos preliminares e análise dos principais riscos e das medidas de controles existentes, para se chegar ao objetivo daquela avaliação e à delimitação do escopo. Nesse contexto, define-se a quais questões sobre o objeto auditado aquele trabalho específico pretende responder.

Nessa fase, são definidos, ainda, os testes a serem executados e as técnicas que serão utilizadas, os quais comporão o programa de trabalho. Ademais, com base nas necessidades levantadas, é possível adotar medidas para prover os recursos humanos e os materiais necessários à execução da atividade.

Como podem observar, independentemente do órgão, as normas direcionam de forma similar.

## **IV – AS FASES DA ETAPA DE PLANEJAMENTO**

Para melhor entendimento, vamos dividir a etapa do planejamento em três fases:

- I. Primeira fase – Definição do objetivo, escopo, coleta de informações e definição de equipe, cronograma e orçamento
- II. Segunda fase – Levantamento de informações, mapeamento do processo objeto de avaliação, e construção das matrizes (risco, controle e alinhamento)
- III. Terceira Fase – Elaboração do programa de trabalho

## **I. Primeira fase – Definição do objetivo, escopo, coleta de informações e definição de equipe, cronograma e orçamento.**

Esta primeira fase do planejamento do trabalho pode ser dividida nas seguintes subfases:

1. Procedimentos administrativos preliminares
2. Definição dos objetivos e escopo da auditoria,
3. Coleta das informações pertinentes ao objeto avaliado,
4. Definição da equipe, do cronograma, horas e custo orçado.

### **1. Procedimentos administrativos preliminares**

Principalmente para as entidades do setor governamental, a primeira parte de um trabalho de auditoria é a sua oficialização através de uma designação por intermédio de algum tipo de documento oficial. Em alguns organismos, a designação da equipe de auditoria é feita mediante portaria, na qual são identificados o coordenador, os demais membros da equipe e o supervisor, bem como o objetivo do trabalho, o órgão e/ou entidade auditados, a deliberação que originou a auditoria, a fase de planejamento e, quando conhecidas, as fases de execução e de elaboração do relatório.

Nas organizações do setor privado também existem procedimentos para formalização do trabalho de auditoria junto ao gestor auditado, muitas vezes com menos formalismo, sendo que na grande maioria das vezes isto ocorre através de uma comunicação interna eletrônica e/ou por meio de uma reunião sobre o trabalho que será realizado.

O importante é que exista uma comunicação para oficializar o trabalho que será realizado, que em inglês denominamos como “Audit Engagement Letter”.

### **2. Definição dos objetivos e escopo da auditoria**

Esta é uma fase de extrema importância, pois ela irá direcionar todas as outras fases e etapas da auditoria.

O primeiro passo do auditor encarregado é definir quais serão os objetivos que deverão ser alcançados com a execução do trabalho de auditoria, objetivos estes que serão os direcionadores das próximas etapas da avaliação, bem como da opinião do auditor.

Os objetivos devem estar alinhados com a natureza da auditoria, seja ela é uma auditoria operacional ou desempenho, de conformidade, ou contábil.

Em uma auditoria operacional ou de desempenho, o objetivo é avaliar o processo operacional, programa ou projeto em relação a sua eficiência, eficácia e a economicidade, além da aderência de sua gestão em relação aos paradigmas de boas práticas. Neste caso os objetivos de auditoria estarão intimamente relacionados com os objetivos do processo, isto é, da razão de existência do processo, do programa ou do projeto sob avaliação.

Lembremos que os objetivos de auditoria não se confundem com os objetivos do processo avaliado, mas estão intimamente relacionados, exemplo: um dos objetivos de um processo de compras é que ele garanta que somente sejam adquiridos produtos e/ou serviços necessários para a operação. Neste caso o objetivo de auditoria será avaliar que o sistema de controles internos do processo de compras garanta que somente produtos e/ou serviços necessários para operação sejam adquiridos.

Os objetivos em uma auditoria de conformidade, estarão relacionados com a conformidade legal das tarefas e das entregas de um processo operacional, de um programa ou de um projeto. estar em conformidade sendo executado com as Leis, normas e regulamentos da União, do Estado e do município, além das políticas e procedimentos da organização. Exemplo: Avaliar se o processo de aquisição em uma atividade governamental está em conformidade com os requisitos da Lei 8666, ou então avaliar se as notas-fiscais emitidas estão em conformidade com os requisitos da Lei do ICMS.

E por final, os objetivos de uma auditoria contábil se assemelha ao auditoria de conformidade, a qual é verificar se os registros de todos os fatos gerados nos diversos processos operacionais da organização estão adequadamente registrados em conformidade com os princípios fundamentais de contabilidade vigentes naquele momento, e também se os saldos nas demonstrações financeiras estão em consonância com as normas de publicação contábil.

Em alguns momentos podemos ter uma auditoria híbrida, isto é, ela cobre os três tipos de auditoria. Na realidade isto é mais comum do que possa parecer. Quando estamos avaliando a eficácia de um sistema de controle interno, precisamos avaliar os controles internos que permitam que o processo avaliado esteja em conformidade com as leis e normas. O mesmo acontece com os controles contábeis, aqueles que mitigam riscos de consistência e integridade dos dados, incluindo controles para a salvaguarda dos ativos. Ao mesmo tempo que vamos testar os controles, podemos também testar a

conformidade legal da documentação base da amostra, bem como os seus registros contábeis.

Uma vez que os objetivos da auditoria foram definidos, o próximo passo é declarar a natureza e a extensão do trabalho através da definição do escopo de auditoria. No escopo é onde definimos o período de cobertura, a ênfase em algum ponto específico, localidade avaliada, materialidade, critérios de amostragem, e etc.

O objetivo é o que queremos alcançar com nossa avaliação, e o escopo define as linhas macros em como vamos alcançar este objetivo. O escopo é delimitação da avaliação.

Exemplificando, imaginemos que o processo avaliado é o processo de compras da organização, o qual é responsável pelas compras de materiais produtivos e de consumo, como também de serviços.

Veja um exemplo de escopo, neste caso:

*“Para que possamos alcançar os objetivos da auditoria estabelecidos, somente será avaliado o processo de compras de material produtivo A, que ocorre na unidade fabril I. O período de cobertura para avaliação será todas as compras de material produtivo A, realizadas no período compreendido de 01/01/2019 até 31/12/2019, sem exceção. Vamos dar ênfase na avaliação dos controles internos que mitigam o risco de aquisições não necessárias. Para a definição da amostra iremos aplicar a amostragem estatística, considerando 90% como confiança da amostra. A extração da amostra deverá ser aleatória, através de números randômicos.”*

Veja que desta forma definimos o objeto da avaliação, o local, o período de avaliação e a metodologia de amostragem.

Não existe uma regra para definição do escopo. É importante apenas que ele ofereça condições factíveis para que possamos nos posicionar sobre o objetivo de auditoria.

De forma genérica, consideramos os seguintes elementos estruturais que devem estar presentes no escopo:

- **Abrangência:** É a delimitação do universo auditável, isto é, identificamos o que deverá ser auditado.
- **Tempo:** Identifica quando deve ser realizado o exame, e também qual será período de cobertura da avaliação.
- **Extensão:** Corresponde à amplitude dos exames, inclusive a configuração da base amostral.
- **Localidade:** Onde será realizado o exame, incluindo a possibilidade de avaliação em ambiente de terceiros, dependendo da materialidade envolvida.

Em uma auditoria operacional estamos avaliando se o processo existente é eficiente, se o sistema de controle é eficaz, e se ambos são econômicos. Neste caso não utilizamos Pareto (materialidade) para a extração da amostra, a qual deve ser feita de forma aleatória. O conceito para isto é que o controle deve funcionar e ser efetivo para qualquer valor.

Em uma auditoria de conformidade e/ou contábil, podemos trabalhar com materialidade para a extração da amostra, pois neste caso queremos cobrir e avaliar transações realizadas dentro de um percentual que nos de conforto para formamos uma opinião sobre o todo.

### **3. Coleta das informações pertinentes ao objeto avaliado**

Aqui começamos a construir a “Inteligência” do processo. Procuramos reunir toda e qualquer informação disponível sobre o processo que será avaliado, que nos auxilie a forma um pré-entendimento para o direcionamento da avaliação. Como exemplo podemos citar os seguintes documentos e informações:

- Organograma para identificação das pessoas chaves,
- Sistemas eletrônicos ou manuais utilizados,
- Revisão das soluções aplicadas com a área de TI,
- Localidades onde o processo esteja presente,
- Políticas e procedimentos,
- Leis e regulamentos,
- Análises de riscos realizados anteriormente,
- Relatórios anteriores de auditoria,
- Fluxogramas,
- Orçamento,
- Relatórios financeiros,
- Medidores de desempenho,
- E outros.

De uma forma resumida, precisamos reunir tudo que possa acrescentar informações para nosso conhecimento, auxiliando na definição prévia dos procedimentos a serem adotados, incluindo os limites do processo, isto é: Onde começa, onde termina e quais produtos entrega.

É preciso também considerar a complexidade e tamanho do processo a ser estudado, e também os principais fatores que afetam as condições e as operações no negócio, incluindo mudanças recentes no ambiente interno, ambiente externo, sistemas novos, alteração da gestão e outros. As preocupações e as solicitações da alta administração devem também fazer parte da formalização do planejamento.

Sempre é importante realizar uma revisão dos trabalhos de auditoria executados anteriormente de forma a identificar pontos importantes que merecerão um cuidado especial por parte do auditor.

Não devemos esquecer que um trabalho de auditoria é derivado de um plano anual que por sua vez, foi elaborado baseado em uma matriz de risco da organização, desta forma os auditores internos devem agregar este conhecimento na avaliação.

#### **4. Definição da equipe, do cronograma, horas e custo orçado.**

Com base nas informações levantadas nos itens anteriores, podemos definir a equipe que participará do trabalho. É importante levar em consideração as competências, grau de proficiência e habilidades existentes no grupo, para o direcionamento correto da equipe que irá conduzir o trabalho.

A norma 2230 do IIA sobre alocação de recursos para o trabalho de auditoria determina que os recursos alocados sejam apropriados e suficientes para cumprir os objetivos do trabalho, levando-se em conta as restrições de tempo e recursos disponíveis. A orientação prática 2230-1 solicita que os auditores considerem o seguinte para definição da equipe:

- O tamanho do staff da auditoria,
- O nível de experiência,
- Os conhecimentos, as habilidades e outras competências,
- A disponibilidade de recursos externos,
- A necessidade de treinamento.

Neste ponto, se não tivermos as competências necessárias para a condução da avaliação, devemos avaliar a possibilidade de contratar por demanda, um profissional com a expertise necessária para resultado da avaliação.

Segundo o IIA, ao planejar um trabalho de auditoria a ser executado por terceiros externos à organização, deve-se estabelecer um entendimento por escrito dos objetivos, do escopo, das respectivas responsabilidades, incluindo restrições na distribuição dos resultados do trabalho e acesso aos registros do trabalho

a. Exemplo de papel de trabalho para definição de equipe e horas:

Auditor		Horas disponíveis por fase do trabalho					Total
Nome	Posição	Adm	Planejamento	Levantamento	Execução	Relatório	Previsto
Osmar	Super	40	100	20	20	80	260
Talita	Sênior	10	60	120	200	80	470
Homero	Pleno	0	4	80	180	40	304
Salomé	Junior	0	4	40	160	0	204
<b>Total</b>		<b>50</b>	<b>168</b>	<b>260</b>	<b>560</b>	<b>200</b>	<b>1238</b>

Estas definições acima, devem levar em consideração as horas disponíveis para a realização do trabalho, e também o orçamento para deslocamento da equipe.

É importante orçar o custo do trabalho de auditoria, para que no final, quando compararmos com o trabalho realizado, entender se fomos eficientes ou não na gestão de nossos recursos. Com esta informação também podemos comparar o custo da auditoria com o valor das melhorias resultantes de nosso trabalho, demonstrando com isto, a maior valia da existência da atividade de auditoria na corporação.

b. Exemplo de papel de trabalho para previsão dos custos com o trabalho de auditoria:

Previsão de gastos							
Auditor	Horas previstas	Taxa hora média	Total hora alocada ao trabalho	Transporte e deslocamento	Hotel	Alimentação	Total
Osmar	260	60,00	15.600,00	200,00	0	812,50	16.612,5
Talita	470	40,00	18.800,00	200,00	0	1.468,75	20.468,7
Homero	304	30,00	9.120,00	200,00	0	950,00	10.270,0
Salomé	204	10,00	2.040,00	200,00	0	638,00	2.878,0
<b>Total</b>			<b>45.560,00</b>	<b>800,00</b>	<b>0</b>	<b>3.869,27</b>	<b>50.229,2</b>

Teoricamente o custo de um trabalho de auditoria interna está baseado na quantidade de horas gastas, somado aos custos de deslocamento, viagem e honorários de algum profissional com expertise especial. Isto precisa ser conhecido, para que possamos comparar com os resultados gerados devido nosso trabalho. Conceitualmente, como qualquer operação em uma organização, uma auditoria deveria trazer um ganho maior do que o custo dela.

É importante elaborar um cronograma dos trabalhos, definindo datas de início e término do projeto, incluindo datas para a reunião inicial e final do trabalho em campo, como data limite para emissão do relatório final, e datas para as entrevistas de levantamento e mapeamento do processo.

1. Exemplo de papel de trabalho para previsão dos custos com o trabalho de auditoria:

Fases do trabalho	Datas finais	Semanas previstas																									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26
Planejamento	20/01/2020	■	■																								
Fluxograma	05/02/2020		■	■	■	■																					
Programa de trabalho	10/02/2020					■																					
Execução	05/03/2020						■	■	■	■	■																
Revisão	10/03/2020							■		■	■																
Relatório	20/03/2020											■	■														

É fundamental que o gestor responsável pela atividade de auditoria tenha definido padrões de medição de desempenho e eficiência para poder demonstrar para a alta gestão que tudo aquilo que é solicitado pela auditoria para os outros gestores, também é executado pela auditoria.

Como resultado desta primeira fase teremos um memorando de planejamento e toda documentação coletada sobre o objeto em avaliação. Observe que todas estas documentações devem ser lidas e entendidas. Os pontos mais importantes a serem observados devem fazer parte do Memorando de Planejamento

**II. Segunda fase - Levantamento de informações, mapeamento do processo objeto de avaliação e construção das matrizes (risco, controle e alinhamento)**

Para facilitar o aprendizado, esta segunda fase do planejamento do trabalho pode ser dividida nas seguintes etapas:

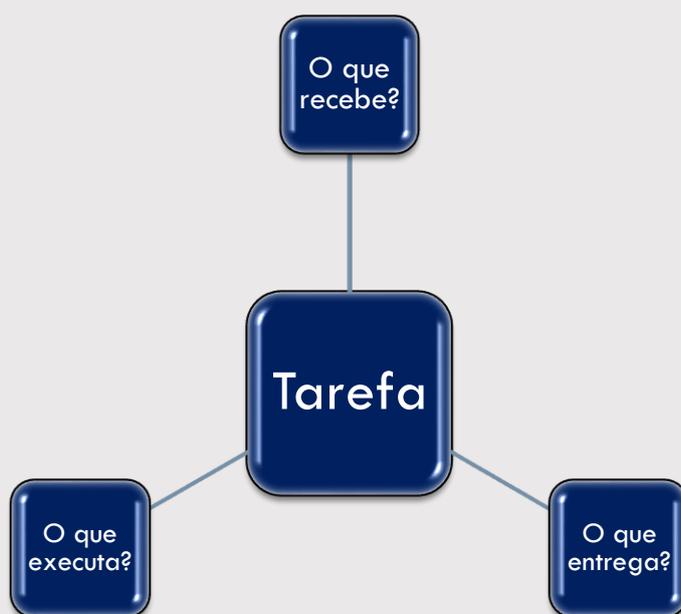
1. Mapeamento do processo e/ou objeto avaliado,
2. Inventário de riscos: inerentes, TI e fraudes (Matriz de Riscos)
3. Elaboração da matriz de controle e
4. Matriz de Alinhamento – Associação Riscos com os Controles

## 1. Mapeamento do processo e/ou objeto avaliado

A segunda fase do planejamento é a obtenção de um entendimento mais detalhado do processo ou do objeto de avaliação. É a fase onde iremos conduzir um levantamento do processo ou do objeto de forma compreensiva, conhecendo as atividades de início, o detalhe das tarefas que são executadas, o sistema de informação, o processo de monitoramento e as entregas do processo.

O auditor deverá, por meio de entrevistas com os diversos colaboradores que executam as tarefas, conhecer e mapear todos os procedimentos envolvidos na execução, onde de uma forma sumarizada.

A entrevista deve ser estruturada para que se possa levantar o que (dados e/ou documentos) o entrevistado recebe, o que ele executa e depois, o que ele entrega para a próxima tarefa e/ou atividade.



Na reunião inicial do trabalho com o gestor do processo, deve-se tratar do cronograma para a realização das entrevistas de levantamento de informações, de forma que, os colaboradores que atuam no processo possam se preparar para fornecer todas as informações pertinentes a sua rotina diária.

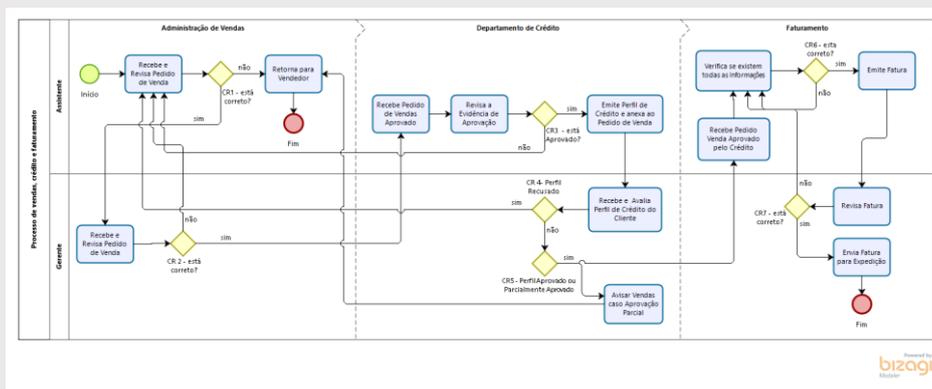
Nesta reunião inicial, normalmente, é o momento onde começa uma interação mais frequente entre auditor e auditado, por isso, sugerimos realizar esta reunião com todos os profissionais que estarão envolvidos, com objetivo de esclarecer as razões,

metodologia e procedimentos do trabalho. Uma comunicação transparente e objetiva é a maneira correta para a quebra de possíveis barreiras existentes entre auditado e auditor.

O mapeamento deve abranger todos os procedimentos, sejam eles processados através de sistemas automatizados, eletrônicos e/ou manuais, documentos que suportam a operação, controles internos como revisão, conferência, aprovação, autorização, análise, reconciliação e etc.

É necessário conhecer as interfaces, entre os sistemas automatizados, manuais e eletrônicos, internos e/ou externos. Enfim, toda e qualquer informação relevante para uma avaliação objetiva.

Todas estas informações, devem ser formalizadas em papel de trabalho, podendo ser utilizado para isto, a forma de narrativa e/ou então de forma gráfica, neste caso, por meio da ferramenta de fluxograma. A forma gráfica tem a tendência de tornar a descrição do processo mais claro e objetivo.



Adicionalmente é recomendável manter cópia, nos papéis de trabalho, de todos os documentos, obtidos durante a entrevista, que suportam as tarefas e operações, de maneira a facilitar o entendimento e a revisão por qualquer membro da equipe de auditoria.

É de extrema importância que tenhamos certeza de que nossos levantamentos representam a realidade operacional do processo sob avaliação, pois todas as outras fases do trabalho serão baseadas neste entendimento.

Para confirmar o entendimento, utilizamos o procedimento denominado de walkthrough, isto é, caminhando através do processo mapeado, utilizando para isto de 3 a 4 processos para a validação do entendimento. Exemplo, se tivermos mapeado um processo que vai do pedido de compra até a emissão da nota-fiscal, neste caso o processo de walkthrough seria o seguinte: obtemos 3 pedidos de vendas e caminhamos com eles até chegar na nota-fiscal, observando a evidências de todas as tarefas

identificadas no fluxo. Depois escolhemos 3 notas-fiscais e voltamos até o pedido de vendas.

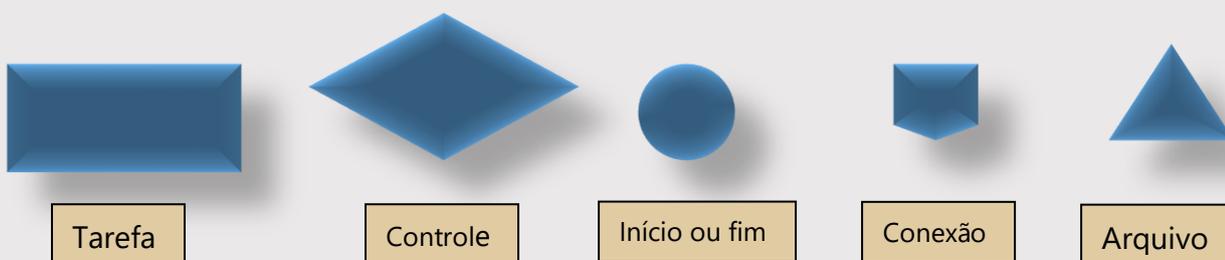
Este procedimento deve ser formalizado em papel de trabalho. O procedimento de walkthrough não pode ser considerado um teste de controle, mas sim um instrumento para que possamos confirmar que o que foi nos relatado é realmente executado nas atividades diárias do processo em questão. Qualquer divergência encontrada, será analisada e o fluxograma alterado, antes de termos ido para a frente.

Uma boa prática que deve ser observada logo no início do trabalho, é solicitar ao gestor que não execute nenhuma alteração ou melhoria no processo até o final da auditoria. Esta atitude pode economizar razoável tempo do auditor com retrabalhos, principalmente em empresas que passam por transformações.

Com o intuito de aumentar a eficiência dos trabalhos desta fase, sugerimos a padronização do modelo de fluxograma que será utilizado, seja em seu formato, bem como das figuras e sinais utilizados. Quanto mais padronizado for, melhor será para a modelagem, entendimento e revisão do fluxo analisado.

Como sugestão indicamos que o fluxo seja em “raia”, sendo que no eixo horizontal (raias) estejam indicados os cargos que participam do processo, de forma que possamos identificar a segregação de função, e na vertical (colunas).

Como figuras, as seguintes são suficientes para a elaboração de um fluxograma simples e objetivo:



Considerando o trabalho realizado até este momento, temos os seguintes papéis de trabalho:



Agora está na hora de iniciarmos a elaboração das matrizes (Riscos, Controle e Alinhamento), as quais serão bases para que possamos avaliar se a qualidade do gerenciamento de riscos e a eficácia do sistema de controles internos.

## 2. Matriz de Riscos - Inventário de riscos inerentes, TI e fraude

Segundo o IIA Global, em seus IPPFs, uma auditoria, em sua definição, tem como objetivo criar valor para corporação por meio de uma avaliação do gerenciamento de riscos, controles internos e a governança.

Pois bem, para que isto seja uma realidade, o auditor precisa conhecer, de forma abrangente, os riscos que impactam o processo ou objeto sob avaliação. Neste ponto o auditor deve elaborar uma matriz de riscos, ou então utilizar uma matriz de riscos preparada pela gestão, mas neste caso, somente depois que ela for corroborada por ele, entendendo que a matriz é atual e confiável.

Importante salientar que se o auditor precisar elaborar uma matriz de riscos, não se espera dele a efetividade de um especialista em gerenciamento de riscos.

Sabemos que o risco está associado à perda ou a efeitos adversos. O risco impacta negativamente prejudicando a capacidade do processo em alcançar os seus objetivos previamente definidos.

Segundo o COSO ERM,

**“risco é representado pela possibilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização dos objetivos.”**

Como vemos, o risco está sempre relacionado com a perda da capacidade da empresa, do processo, da transação ou do profissional, alcançar um ou mais objetivos.

Exemplo: perda da integridade das informações devido acesso ao sistema por pessoa não autorizada, perda de ativo, processamento de documentos não autorizados, etc.

Nesta etapa do processo de auditoria, devemos identificar os eventos de riscos, externos ou internos, o qual o processo avaliado esteja exposto. Esta é a base para a elaboração da matriz de riscos do processo.

Deve-se identificar os riscos inerentes, os riscos de TI, e os riscos de fraude as ameaças relacionadas com os objetivos do processo. Além disto, precisamos identificar os riscos de fraudes, os riscos de TI e os riscos de não conformidade com leis e regulamentos.

Estamos, nesta fase, trabalhando basicamente com os riscos operacionais, entretanto se durante nosso trabalho for observada alguma ameaça que possa impactar estrategicamente a corporação, precisamos avaliar e informar o gestor para que ele possa tomar as medidas de proteção.

Alguns fatores aumentam, diminuem ou trazem novos riscos, por isso merecem uma especial atenção por parte do auditor. Vejamos quais são estes fatores:

1. Mudanças no ambiente de operações: uma alteração regulatória ou no ambiente operacional pode alterar os riscos existentes ou então trazer novos riscos, merecendo com isto uma reavaliação de riscos,
2. Alteração de pessoal – Novos colaboradores poderão alterar a qualidade dos controles uma vez que estará por um período aprendendo a executar a operação,
3. Novo sistema de informação ou então sistema redesenhado – Mudanças significativas no sistema de informação podem trazer uma nova percepção de riscos ao processo como um todo,
4. Nova tecnologia – A integração de nova tecnologia em processos operacionais pode alterar as condições de risco,
5. Reestruturações organizacionais – mudanças de equipe, localidade, formas de gestão, podem alterar os riscos operacionais ou então trazer novos riscos.

Sabemos que os riscos tem origem, muitas vezes, na escolha feita pela gestão da empresa. A capacidade e habilidade do gestor na tomada de decisão podem influenciar eventos futuros, trazendo impactos, negativos ou positivos para a operacionalidade da organização.

Esta avaliação consiste em três etapas básicas:

1. Definição dos objetivos do processo operacional,
2. Identificação dos riscos inerentes, de TI e de fraude, do processo, baseado nos objetivos definidos acima,
3. Avaliação da magnitude do risco

Vamos analisar cada uma das etapas acima, de maneira a compreender o conceito existente por trás de cada uma delas.

## 1. Definição dos Objetivos do Processo

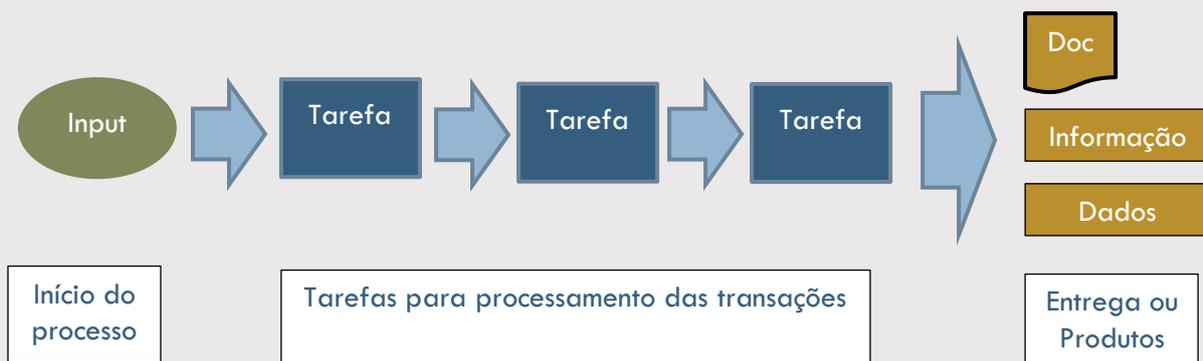
Todo processo operacional somente tem razão de existir se estiver relacionado com os objetivos estratégicos da empresa. Ele é condutor dos recursos da organização em seu esforço para alcançar os objetivos estratégicos, e por sua vez, cumprir com sua missão.

Somente para lembrar, o conceito de processo é:

**“É um conjunto de atividades ou funções estruturadas em uma sequência lógica, realizadas por pessoas e/ou máquinas que tem o objetivo de transformar recursos em produtos de valor agregado”**

O processo tem limites, tem seus objetivos e também faz entregas, que denominamos como produtos. Em tese as entregas podem ser: um documento (físico ou virtual), informações para gerenciamento e dados para atualização do banco de dados.

Vejam a figura de um processo:



Uma vez que se conhece o processo e suas características, é necessário identificar os objetivos do processo, pois, os riscos inerentes estão relacionados com a possibilidade de o processo não alcançar seus objetivos e/ou fazer entregas fora da qualidade prevista.

Risco inerente é:

**“É o risco intrínseco ao processo, se relaciona com os objetivos. Risco do processo de faturamento é de faturamento, como o de compra é de compra, não se confundem”**

Neste ponto é preciso identificar os objetivos do processo, respondendo as seguintes questões de maneira detalhada:

- Qual a razão de ser do processo ou objeto da avaliação?
- Por que ele existe?

O melhor procedimento seria responder estas questões em conjunto com os gestores, contudo nem sempre isto é viável, e nem produtivo, uma vez que alguns gestores confundem as entregas do processo com os seus objetivos.

De qualquer maneira, para fins de auditoria, precisamos identificar os objetivos de maneira clara e objetiva e quanto mais detalhada for, melhor será para conduzir o processo de identificação dos riscos inerentes, entretanto não existe nada contra objetivos serem redigidos de forma mais genérica.

Vamos exemplificar:

Imaginem um processo de compras de uma organização, que se inicia com uma requisição de compras de produtos e/ou serviços, e finaliza com a emissão de um pedido de compras e/ou contrato de fornecimento.

Os objetivos do processo de compra podem ser assim elencados:

1. Garantir que somente sejam adquiridos produtos e/ou serviços necessários à operacionalidade da organização,
2. Que os produtos e/ou serviços adquiridos apresentem condição de preço/custo adequada para a manutenção da competitividade da empresa,
3. Prover a corporação com produtos e/ou serviços de acordo com a qualidade determinada,
4. Adquirir produtos e/o serviços, de fornecedores com capacidade de entrega dentro da necessidade de prazo da organização.
5. Garantir que as compras sejam realizadas em conformidade com as normas da empresa, Leis e/ou regulamentos.

O produto do processo de compras é a emissão de pedido de compras e/ou contrato de fornecimento, aprovados pelo gestor responsável pelo processo. Quando da aprovação dessa documentação, o gestor está confirmando que todos os objetivos e padrões do processo foram plenamente atendidos.

Desta forma, fica mais simples relacionar o processo com os objetivos estratégicos da empresa, facilitando em muito a avaliação dos riscos envolvidos.

Vejamos um exemplo da Matriz de Riscos, onde a primeira coluna é a do os objetivos do processo:

Processo e/ou objeto avaliado	Objetivos do processo
PROCESSO DE COMPRAS	1 Garantir que somente sejam adquiridos produtos e/ou serviços necessários para a operacionalidade da organização.
	2 Garantir que os produtos e/ou serviços adquiridos apresentem uma condição de preços adequada para a manutenção da competitividade da empresa.
	3 Prover a corporação com produtos e serviços em conformidade com os padrões de qualidade requeridos.
	4 Adquirir produtos e/ou serviços, de fornecedores com capacidade de entrega dentro da necessidade de prazo da operação.
	5 Garantir que o processo esteja em conformidade com as leis, normas e procedimentos.

Agora com base nestes objetivos podemos identificar os riscos do processo, especialmente os riscos inerentes.

## **2. Definição dos Riscos Inerentes, fraudes e TI ao Processo**

Com base nos objetivos definidos na etapa anterior, podemos identificar de forma objetiva, os riscos inerentes ao processo de compras. A pergunta aqui, em um primeiro momento, é o que é que pode comprometer o processo negativamente em alcançar seus objetivos? Exemplo para o objetivo 1 acima:

1. Risco 1 - Comprar produtos e/ou serviços não necessários para a operação,
2. Risco 2 - Não comprar produtos e/ou serviços.

De uma forma simplista, podemos dizer que o risco inerente, em um primeiro momento, é a negativa do objetivo. É importante explorar e ampliar este processo de maneira a exaurir a identificação dos riscos.

Uma vez que já conhecemos os riscos, precisamos conhecer suas causas, que denominamos de fatores de riscos. Lembrando que o que tratamos não são os riscos, mas sim, as suas causas. Vamos ver um exemplo:

Riscos 1 - Comprar produtos e/ou serviços não necessários para a operação,

1. FR1 - Adquirir uma quantidade maior do que necessário,
2. FR2 - Falta de detalhes e clareza sobre o produto e/ou serviço a ser adquirido,
3. FR3 - Falta de aprovação por pessoa com alçada.
4. FR4 - Fraude

Para cada risco identificado é necessário conhecer os seus fatores de riscos, sabendo que um fator de riscos poderá se repetir em outros riscos.

Para auxiliar este processo, o auditor, se preferir poderá usar um gráfico de Ishikawa ou também conhecido como espinha de peixe.

Além dos riscos inerentes, aqueles relacionados com os objetivos do processo, temos, como indica a estrutura do COSO ICF, no componente avaliação de riscos, que identificar os riscos:

- ✓ Riscos de fraude,
- ✓ Riscos de TI

O risco de fraude está associado com atos ilícitos e de quebra de valores éticos corporativos. É possível que estes riscos sejam muito mais identificados como fatores de riscos e não riscos.

Em relação aos riscos de Tecnologia aplicado no processo, precisa-se trabalhar três frentes: Riscos de perda da disponibilidade, risco de perda da consistência de processamento, riscos de perda da integridade e confidencialidade e por último, perda da recuperabilidade dos dados.

Dentro deste processo também é fundamental observar a correlação dos riscos, isto quer dizer, que a ocorrência de um risco em um processo pode trazer impactos em outros processos da organização, exemplo:

A aquisição de produtos não necessários à operacionalidade da empresa impacta negativamente o fluxo de caixa, pois, estes produtos não ajudarão na geração de caixa operacional, podendo, muitas vezes, forçar a empresa se alavancar em linhas de crédito oferecidas por instituições financeiras, aumentando seu endividamento e reduzindo seu resultado líquido.

### 3. Avaliação da magnitude dos riscos

Quando falamos sobre avaliação de riscos, precisamos lembrar que o mesmo deve ser lido de forma matricial:

Conhecendo sua probabilidade de ocorrência e, se ocorrer, seu impacto na organização.

A empresa ou pelo menos a auditoria tem que contar com uma “régua” para a avaliação da probabilidade e impacto dos riscos, para que exista mais objetividade nesta avaliação, neutralizando em parte a subjetividade.

Vejamos um exemplo de métricas para avaliação:

Tabela Medição de Probabilidade de Ocorrências			
Graduação	Nível	Descrição	Ocorrências
Muito Alta	5	Evento repetitivo e constante.	> 7 em 100 >5% s/eventos
Alta	4	Evento usual, com histórico de ocorrência amplamente conhecido.	entre 5 e 6 em 100 Entre 3.1% e 5% s/eventos
Média	3	Evento esperado, de frequência reduzida, e com histórico de ocorrência parcialmente conhecido.	entre 3 e 4 NC em 100 Entre 1.1% e 3% s/eventos
Baixa	2	Evento casual e inesperado, sem histórico de ocorrência.	entre 1 a 2 NC em 100 eventos Entre 0.6% e 1% s/eventos
Muito Baixa	1	Evento extraordinário, sem histórico de ocorrência	< 1 não conformidade (NC) em 100 eventos < 0,5% s/eventos

Fonte: Pardini, 2019

[www.crossoverbrazil.com](http://www.crossoverbrazil.com)

Tabela para avaliação do Impacto						
Graduação	Nível	Descrição	Conformidade	Prazo (atraso %)	Imagem	Financeiro
Muito alto	5	Impacto máximo nos objetivos, sem possibilidade de recuperação	Eventos/ processos de larga escala movidos contra a Companhia ou resultando em grandes penalizações, suspensões de obras, multas e/ou impedimento de prestação de serviços.	atrasar mais de 20%	Exposição negativa nacional e estadual perante ao poder concedente, órgãos reguladores, instituições financeiras, clientes, sociedade, formadores de opinião, mercado e mídia	Maior que 80% do A.R
Alto	4	Impacto significativo nos objetivos, com possibilidade remota de recuperação.	Eventos/ processos movidos contra a Companhia resultando em penalizações, suspensões de obras, multas e/ou restrições na prestação de serviços. - Parecer da auditoria externa com abstenção de opinião.	atrasar entre 15% e 20%	Exposição negativa estadual e em municípios que fazem parte do sistema integrado, perante ao poder concedente, órgãos reguladores, instituições financeiras, clientes, sociedade, formadores de opinião, mercado e mídia	Entre 61% a 80% do A.R
Médio	3	Impacto mediano nos objetivos, com possibilidade de recuperação.	Notificações/ advertências com necessidade de estabelecer provisão para penalizações multas dos órgãos fiscalizadores/ regulatórios. - Parecer adverso da auditoria externa	atrasar entre 10% e 15%	Exposição negativa municipal perante ao poder concedente, órgãos reguladores, clientes, sociedade, formadores de opinião, mercado e mídia	Entre 40% a 60% do A.R
Baixo	2	Impacto mínimo nos objetivos	Notificações/ advertências sem necessidade de estabelecer provisão para penalizações e multas dos órgãos fiscalizadores/ regulatórios. - Parecer da auditoria externa com ressalva.	atrasar entre 5% e 10%	Exposição negativa junto a fornecedores e parceiros estratégicos	Entre 21% a 40% do A.R
Muito baixo	1	Impacto Insignificante nos objetivos	Notificações/ advertências sem penalizações e multas dos órgãos fiscalizadores/ regulatórios	Atrasar em até 5%	Exposição negativa exclusiva junto ao público interno: Colaboradores	Entre 0% e 20% do A.R

Fonte: Pardini, 2019

[www.crossoverbrazil.com](http://www.crossoverbrazil.com)

O maior desafio é avaliar a probabilidade, principalmente quando não existe um histórico de ocorrências de eventos. Deve ser buscado a exaustão definir a probabilidade de ocorrência de forma objetiva, entretanto, na falta desta possibilidade, o auditor deve ter uma atitude conservadora, definindo de moderado para cima.

O cálculo para conhecer a magnitude do risco é:

$$\text{Probabilidade (P)} \times \text{impacto (I)} = \text{Risco Bruto}$$

Vejam os um exemplo de papel de trabalho – matriz de riscos:

Objetivo	Risco	Fator de risco	classificação	Magnitude			Risco do controle	Risco Residual
				Probabilidade	Impacto	Risco Bruto		

Em resumo, se nosso objetivo é avaliar se a gestão está executando um adequado gerenciamento de riscos de seu processo, precisamos para isto, conhecer os riscos, avalia-los, para depois verificar se estão sendo corretamente mitigados.

A construção da Matriz de Riscos é essencial para que possamos cumprir com nossa responsabilidade de terceira linha de defesa, emitindo uma opinião sobre a adequação da governança, da gestão de riscos e do sistema de controle, em conformidade com as boas práticas de gestão.

Esta matriz pode ser elaborada antes mesmo do conhecimento do processo em seu detalhe por meio do seu mapeamento. Para isto basta somente conhecer os objetivos do processo ou do objeto sob avaliação.

Até este momento temos:



### 3. Elaboração da Matriz de Controle – Identificação das características do controle

Precisamos agora elaborar a matriz de controle interno, documento que registra as características de cada um dos controles identificados no fluxograma do processo, sem exceção.

Como sugestão do detalhamento integrante nesta matriz citamos o seguinte:

- a. O objetivo do controle – Todo controle tem um objetivo, e devemos conhecê-lo para que possamos avaliá-lo, como exemplo:
  - “Certificar que a requisição de compras está aprovada por gestor responsável e com alçada para esta aquisição.”
- b. Ação do controle – Identificação de qual ação é executada pelo controle, exemplo: Revisão, conferência, verificação, inspeção, aprovação, autorização, reconciliação, e etc. Exemplo:
  - Conferência da aprovação com política de alçada.
- c. Evidência do controle – Por conceito, o controle para que ele exista, deve ter evidência de sua execução, que pode ser um visto, uma marca, um carimbo, um log no sistema e etc. Vejamos um exemplo:
  - Visto de revisado
- d. Local da evidência – É importante conhecer o local onde está a evidência do controle, pois auxiliará no procedimento de testes de validação do mesmo.
  - Evidência do controle ao lado da assinatura do gestor responsável em campo adequado.
- e. Quem executa – Identificação do cargo responsável por executar o controle. Exemplo
  - Assistente de compras
- f. Tipo do controle – Identificação se o controle é preventivo, detectivo ou corretivo.
- g. Forma do controle – Neste campo identificamos se o controle é manual (precisa apenas do ser humano), eletrônico (precisa do sistema e do ser humano) ou automatizado (precisa apenas do sistema).
- h. Natureza do Controle – O controle interno é uma das respostas ao risco e quando nos baseamos na estrutura do COSO ICF como paradigma, podemos classificar os controles do processo como: Eficiência e Eficácia, Salvaguarda dos Ativos, Integridade da informação e/ou dados, e Conformidade legal.

- i. Periodicidade – O controle interno precisa ter disciplina em sua execução, por isso é importante conhecermos sua periodicidade, que como exemplo pode ser: **Por evento, diário, semanal, mensal ou anual.**
- j. Característica do controle – Após os testes de validação do controle, com base me uma métrica de avaliação de controle, definimos a características do controle.
- k. Risco do controle – Como resultado do teste de validação e também das características do controle conforme métrica, definimos o risco do controle para cálculo do risco residual.

Vejamos um exemplo para matriz de controle:

Controle numero	Objetivo do Controle	Ação do controle	Evidência e local da evidência	Responsável pelo controle	Características						
					Tipo	Forma	Natureza	Período	Característica	Risco do controle	

Neste ponto do trabalho de auditoria temos os seguintes papéis de trabalho:



Agora precisamos fazer o alinhamento dos controles que estão mitigando os riscos identificados. Esta associação é realizada por meio de Matriz de Alinhamento

#### 4. Matriz de Alinhamento - Associação dos Riscos com os Controles

Após a identificação dos riscos e dos controles por meio de suas respectivas matrizes, o próximo passo é relacionarmos estas duas matrizes de forma a identificar quais os controles que se relacionam com os riscos, e vice e versa.

De maneira simples, quando executamos este procedimento de alinhamento risco controle, podemos ter os seguintes resultados:

- Um controle associado com um ou mais riscos ou fatores de riscos,
- Riscos ou fatores de riscos não associados com nenhum controle,
- Controle não associado com nenhum risco ou fatores de riscos.

No primeiro caso, controle associado com um ou mais riscos ou fatores de riscos, vamos através da aplicação de procedimentos de auditoria, validar o controle quanto a sua eficácia e disciplina, depositando ou não confiança nele, isto é, validar se o controle é suficiente para mitigar o risco, considerando o apetite a risco da organização.

Nos últimos dois casos, risco sem controle, e controle sem riscos, será necessário avaliá-los em relação qual a razão de haver um risco sem um tratamento, e/ou um controle sem um risco associado. Pode ser que exista a oportunidade de eliminar o controle ou então no caso dos riscos sem controle, modificar ou incluir um controle para mitigar o risco.

Em resumo, a associação das informações constantes na matriz de controle com a matriz de riscos é fundamental para que possamos construir um programa de auditoria que seja efetivo e eficaz para a validação do sistema de controle e gerenciamento dos riscos.

Vejamos um exemplo de Matriz de Alinhamento:

	Fatores de Riscos								
Controle	FR1	FR2	FR3	FR4	FR5	FR6	FR7	FR8	FR9
CR1	X								
CR2			X		X				
CR3							X	X	
CR4									
CR...									

Em um eixo relacionamos os fatores de riscos (FR) e no outro eixo os controles (CR), e relacionamos as duas colunas marcando com um X esta relação.

Uma vez esta etapa finalizada, estamos prontos para passar para a terceira fase que é a elaboração do programa de trabalho.

Neste momento temos o seguinte:



### III. Terceira fase - Elaboração do programa de trabalho

Com base no trabalho realizado até este ponto, o auditor deverá elaborar um programa de trabalho o qual irá nortear todo o trabalho de validação na etapa da execução, também conhecido, como trabalho de campo.

O programa deve incluir os procedimentos e técnicas necessários e específicos, estruturado de forma lógica, para coleta de evidências que sejam suficientes para que o auditor possa emitir uma opinião sobre o processo avaliado. Ele deve ser documentado em formulário específico, e também, deve estar alinhado com os objetivos e escopo da auditoria.

Para a elaboração do programa, o auditor precisará conhecer os procedimentos e técnicas de auditoria que podem ser aplicados para a coleta de evidências.

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

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.

Lembramos que a atividade de auditoria, normalmente, não está preparada para trabalhos de investigação, pois, para isto é necessário competência e conhecimento específicos, muitas vezes contrários às boas práticas de auditoria.

### Testes substantivos e testes de controle.

Com base nos procedimentos e técnicas de auditoria, aplicamos os testes, que de forma genérica podemos dizer que são divididos em dois: **testes substantivos** e **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, seja para aplicação de testes de eficiência ou testes de eficácia.

Podem e devem ser utilizados em uma auditoria operacional, em uma auditoria de conformidade, ou em uma auditoria contábil.

Estas técnicas de auditoria são as formas utilizadas na aplicação dos procedimentos com vistas à obtenção de diferentes tipos de evidências.

Por sua vez, evidência de auditoria pode ser conceituada como:

**“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. As técnicas servem de base aos procedimentos.

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.

O programa de trabalho deve ser elaborado por auditor com competência e proficiência para identificar o melhor procedimento de auditoria que será aplicado para a coleta da evidência, a qual será base a opinião do auditor.

Também é necessário, no momento da elaboração do programa, a definição do processo de amostragem e da extração que será utilizado. De forma genérica podemos afirmar que para auditoria de conformidade e/ou contábil, pode-se utilizar Pareto (80/20), extraindo a amostra por materialidade, exemplo: todas as operações com valor acima de R\$ 10.000,00.

Para uma auditoria operacional e/ou de desempenho, onde objeto de avaliação é o controle e não a operação, é necessário utilizar a matemática aplicada por meio da amostragem estatística de forma a conhecer o tamanho da amostra que devera ser analisada, e a geração de números randômicos para a extração da amostra do universo de forma aleatória.

Com o objetivo de manter um padrão de qualidade na elaboração e construção do programa de trabalho, sugerimos que exista um formato padronizado e uma estrutura mínima de informações que devam fazer parte do mesmo.

Vejamos alguns tópicos que devem fazer parte de um programa de trabalho:

- Identificação do processo objeto da avaliação,
- Período de cobertura da avaliação,
- Tipo da auditoria,
- Número do passo do programa,
- Objetivo do controle que mitiga o risco,
- Risco relacionado,
- Objetivo do teste,
- Descrição do passo do programa, definindo procedimento e técnica de auditoria para o teste certificador,
- Evidência de quem cumpriu o passo,
- Data do cumprimento do passo.

Alguns passos podem ser padronizados, por exemplo:

- Passo para saber se todos os pontos de auditoria (achados) detectados estão descritos no papel de trabalho (matriz de achado),

- Certificar que todos os passos do programa foram adequadamente respondidos,
- Verificar se todos os papeis de trabalhos foram revisados pelo auditor encarregado,
- Certificar que as conclusões e observações estão evidenciadas adequadamente nos papeis de trabalho.

Segundo a norma de desempenho 2240 do IIA, os auditores internos devem desenvolver e documentar programas de trabalho que atendam aos objetivos do trabalho.

A orientação prática 2240-01 define que 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.

Vejamos abaixo uma sugestão para o programa de trabalho:

Empresa Tal & Cia				
Ciclo de pagamentos – Auditoria Operacional – março de 2020				
Projeto: Processo de compras				
Passo	Objetivo do teste	Procedimento	Feito por e data	Referência com o papel de trabalho
1	Verificar a disciplina da aprovação da requisição de compras por pessoa com alçada para isto.	A – Identificar todas as compras realizadas no período de janeiro a julho de 2015,		
		B – Com base neste universo, aplicar a metodologia estatística para definição do tamanho da amostra para teste. Considerar para o cálculo um nível de confiança de 90%, e até um desvio de controle.		
		C – Para a extração de a amostra utilizar a geração de números randômicos para aplicação no universo a ser testado.		
2		D -		
3		E -		
4		F -		
5		G -		
6		H – Verifique se todos os passos do programa foram adequadamente atendidos.		
7		I – Verifique se todos os pontos para atenção foram corretamente identificados no papel de trabalho indicado		
8		J – Conclua sobre esta etapa do trabalho.		

Como já mencionamos, o programa de trabalho deve ser elaborado por auditor experiente.

Quanto mais novatos existir na equipe, mais detalhado deverá ser o programa, e vice-versa. No caso de novatos, o programa de trabalho serve como treinamento, de forma que quanto mais detalhado e específico melhor para a condução dos trabalhos pelos auditores menos experientes.

O programa de trabalho deverá ser aprovado pelo gerente ou gestor responsável do departamento de auditoria, sendo que qualquer modificação, após isto, deverá ser discutida e aprovada pelo responsável.

Uma o programa de trabalho aprovado, recomendamos que seja discutido com todos os auditores compõem a equipe, de forma que todos estejam alinhados e cientes do trabalho que deverão realizar. Esta discussão servirá de para aumentar a eficiência da próxima etapa, que é a execução do programa, inclusive servirá de treinamento para os auditores menos experientes.

Agora temos os seguintes papéis de trabalho:



## V - CONCLUSÃO

Como pode-se notar, a etapa do planejamento é uma das etapas mais importante para a efetividade do trabalho de auditoria. Quanto melhor for a visão sobre o objeto da avaliação, melhor serão os resultados do trabalho.

No passado esta etapa foi renegada a segundo plano, sendo executada somente para cumprir com as normas, mas, como em qualquer outra atividade, quanto melhor planejarmos as atividades necessárias para alcançar os objetivos, mais eficientes e eficazes seremos no alcance dos objetivos propostos, incluindo a economicidade dos recursos gastos neste processo.

“INSPIRING PEOPLE FOR INNOVATION”

## VI. 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

## VII. 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 nos Estados Unidos, Diretor Executivo na Crossover Brazil, 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.

## VIII. SOBRE A CROSSOVER

**CROSSOVER**  
CONSULTING & AUDITING

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



**CROSSOVER**  
CONSULTING & AUDITING

Governança		
Gestão	Controles internos Auditoria Interna Gestão Riscos Compliance	Capacitação
<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**



Estados Unidos : **Crossover Corporation**  
433 Plaza Real, suite 275 Mizner Park  
Boca Raton, FL 33432  
Phone +01 754 227 1351

Brasil: **São Paulo**  
Rua Alexandre Dumas, 1711 – 5º andar  
Chác. Santo Antonio, SP CEP 04717-004  
Fone: +55 11 2599 8360

**Curitiba**  
Rua Pasteur, 463 – 13º andar  
Água Verde, Curitiba, PR CEP 80250-104  
Fone: +55 41 2101 1622

**Porto Alegre**  
Rua Dr. Alcaraz Caldas, 90 – 8º Andar  
Guaíba, Porto Alegre, RS CEP 90110-180  
Fone: +55 51 3533 8566