



Resolução nº 184/CONSAD, de 18 de setembro de 2017.

Manual de auditoria interna

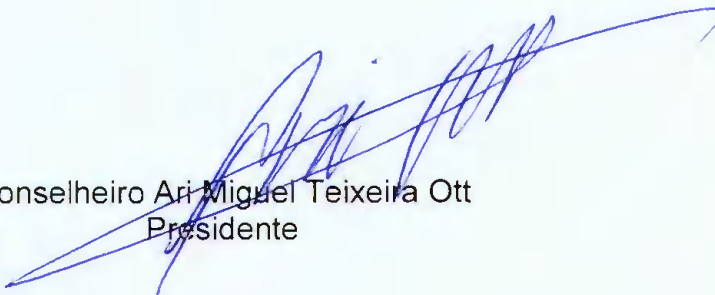
O Conselho Superior de Administração (CONSAD), da Fundação Universidade Federal de Rondônia (UNIR), no uso de suas atribuições, considerando:

- Processo 23118.001773/2007-76;
- Parecer 466/CAOF, do relator conselheiro Reginilson Corrêa de Carvalho Guimarães;
- Deliberação na 67ª sessão da Câmara de Administração, Orçamento e Finanças, em 16.08.2017;
- Deliberação na 79ª sessão da Plenária, em 31.08.2017;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o manual de auditoria interna, constante no mencionado processo à folha 83 (em mídia eletrônica) e anexo a esta resolução.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação. Revogadas as disposições em contrário.


Conselheiro Ari Miguel Teixeira Ott
Presidente



**PODER EXECUTIVO
MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA
AUDITORIA INTERNA**

MANUAL DE AUDITORIA INTERNA

Porto Velho-RO – Junho/2017



**PODER EXECUTIVO
MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA
AUDITORIA INTERNA**

Manual de Auditoria Interna

Equipe da Auditoria Interna

Fábio Ferreira da Silva – Auditor-Chefe
Luciley Gomes de Souza - Auditora
Marcelo Ferreira Coelho - Auditor
Carene Dourado dos Santos – Administradora
Ivanda Soares da Silva – Contadora
Tamires de Paiva Barroso- Estagiária

Porto Velho-RO – Junho/2017

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – O papel da auditoria interna no GRC

Figura 2 - Gestão eficaz na AUDIN

Figura 3 – Diagrama Estrutura do Programa de Melhoria e Certificação de Qualidade (QAIP)

Figura 4 – Organograma UNIR

Figura 5 – Fluxo dos Trabalhos de Auditoria

Figura 6 – Tabela Philips

Figura 7 – Exemplo de amostra estatística compatível com o universo

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AUDIN – Auditoria Interna

CD – Compact Disk

CGU – Controladoria Geral da União

CI – Controle Interno

CONSAD – Conselho Superior de Administração

CONSEA – Conselho Superior Acadêmico

CONSUN – Conselho Universitário

FONAI/MEC – Associação Nacional dos Servidores Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação

IIA – Instituto de Auditores Internos

ISC – Instituto Serzedelo Corrêa

LPM – Limite de Precisão Monetária

LPMC - Limite de Precisão Monetária Corrigido

MRC – Matriz de Risco e Controles

MUST – Monetary Unit Sampling Technique

N – População total considerada para fins estatísticos

NA – Nota de Auditoria

NT – Nota Técnica

PA – Parecer de Auditoria

PAINT – Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna

PP – Plano de Providência

QACI – Questionário de Avaliação de Controles Internos

RA – Relatório de Auditoria

RAINT – Relatório de Anual de Atividades de Auditoria Interna

SA – Solicitação de Auditoria

SFC - Secretaria Federal de Controle

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira

TCU – Tribunal de Contas da União

UNIR – Fundação Universidade Federal de Rondônia

Sumário

LISTA DE FIGURAS.....	3
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS.....	3
1. INTRODUÇÃO.....	7
2. AUDITORIA INTERNA.....	7
2.1 Histórico.....	7
2.2 Missão.....	8
2.3 Objetivos.....	8
2.4 Competência.....	9
2.4.1 Competências regimentais da AUDIN.....	9
2.4.2 Competências regimentais do Chefe da Auditoria Interna (AUDIN).....	11
2.4.3 Competências do corpo técnico (auditores internos).....	12
2.4.3.1 Competências regimentais.....	12
2.4.3.2 Proficiência.....	13
2.4.3.3 Zelo Profissional.....	14
2.4.3.4 Desenvolvimento Profissional Contínuo.....	14
2.4.3.5 Avaliação de Desempenho do Auditor Interno.....	15
2.4.4 Revisão Interna, Erros e Omissões.....	15
2.4.5 Interação com o Conselho Superior de Administração.....	15
2.4.6 Políticas e Procedimentos da Auditoria Interna.....	16
2.4.7 Contribuição para a Governança Institucional.....	17
2.5 Requisitos do Programa de Garantia da Qualidade e Melhoria.....	18
2.5.1 Avaliações Internas.....	20
2.5.1.1 Monitoramento Contínuo dos Procedimentos de Auditoria.....	20
2.5.1.2 Autoavaliação Periódica.....	21
2.5.2 Avaliações Externas.....	21
2.5.2.1 Avaliação Externa Completa.....	22
2.5.2.2 Autoavaliação com validação externa independente.....	22
2.5.2.3 Avaliação pelo Controle Externo.....	22
2.6 Posição Hierárquica e Grau de Dependência da Auditoria Interna.....	22
2.6.1 Objetividade Individual.....	23
2.6.2 Integridade.....	23
2.6.3 Sigilo ou Confidencialidade.....	23
2.6.4 Competência Profissional.....	24
2.6.5 Independência.....	24
2.7 Fases do Processo de Auditoria Interna.....	25
3. PLANEJAMENTO.....	25
3.1 Materialidade, Relevância e Criticidade.....	26
3.1.1 Materialidade.....	26
3.1.2 Relevância.....	26
3.1.3 Criticidade.....	27
3.2 Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAINT.....	27
3.3 Programa de Auditoria.....	27
3.4 Papéis de Trabalho – PT.....	29
3.5 Amostragem.....	31
3.5.1 Amostragem probabilística.....	34
3.5.1.1 Amostragem Aleatória Simples.....	35
3.5.1.2 Amostragem Estratificada.....	35
3.5.1.3 Amostragem Sistemática.....	37
3.5.1.4 Amostragem por Conglomerados.....	37
3.5.2 Amostragem não probabilística.....	38
3.5.2.1 Amostragem Acidental.....	38
3.5.2.2 Amostragem Intencional.....	38

3.5.3 Erro Amostral.....	39
3.6 Riscos.....	42
4. EXECUÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA.....	44
4.1 Tipos de Auditoria.....	44
4.1.1 Auditoria de Avaliação da Gestão.....	45
4.1.2 Auditoria de Acompanhamento da Gestão.....	45
4.1.3 Auditoria Contábil-Financeira.....	45
4.1.4 Auditoria Operacional.....	45
4.1.5 Auditoria de Sistemas.....	45
4.1.6 Auditoria de Qualidade.....	45
4.1.7 Auditoria Especial.....	45
4.2 Testes e Técnicas de Auditoria.....	46
4.2.1 Teste de observância.....	46
4.2.2 Testes (ou procedimentos) substantivos.....	47
4.2.3 Procedimentos Analíticos de Auditoria.....	49
4.2.4 Evidências.....	50
4.2.4.1 Fraude ou Erro.....	50
4.2.5 Documentação das Informações.....	51
4.2.6 Supervisão do Trabalho de Auditoria.....	51
5. COMUNICAÇÃO DE AUDITORIA.....	51
5.1 Atributos de Qualidade das Informações.....	52
5.1.1 Concisão.....	52
5.1.2 Objetividade.....	52
5.1.3 Convicção.....	52
5.1.4 Clareza.....	52
5.1.5 Integridade.....	53
5.1.6 Oportunidade.....	53
5.1.7 Coerência.....	53
5.1.8 Apresentação.....	53
5.1.9 Conclusivo.....	53
5.2 Documentos Utilizados pela Auditoria Interna.....	53
5.2.1 Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT).....	53
5.2.2 Programa de Auditoria.....	53
5.2.3 Solicitação de Auditoria (SA).....	53
5.2.4 Nota de Auditoria (NA).....	54
5.2.5 Nota Técnica (NT).....	54
5.2.6 Matriz de Achados.....	54
5.2.7 Parecer de Auditoria (PA).....	54
5.2.8 Plano de Providência (PP).....	54
5.2.9 Carta de Apresentação.....	54
5.2.10 Relatório de Auditoria (RA).....	54
5.2.10.1 Contextualização do Trabalho.....	55
5.2.10.2 Metodologia.....	55
5.2.10.3 Constatações.....	55
5.2.10.4 Recomendações.....	55
5.2.10.5 Conclusão.....	55
5.2.10.6 Anexos.....	55
5.2.10.7 Apêndices.....	55
5.2.11 Tipos de Relatórios de Auditoria.....	55
5.2.11.1 Relatório Preliminar de Auditoria.....	57
5.2.11.2 Relatório de Auditoria (Definitivo).....	57
5.2.11.3 Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT).....	58
6. MONITORAMENTO.....	58

1. INTRODUÇÃO

O presente manual, elaborado pela equipe de auditoria interna da UNIR, com base nas práticas e instrumentos legais vigentes, visa uniformizar procedimentos, compartilhar informações e organizar as ações de auditoria, sendo documento oficial a ser adotado pelos servidores lotados na Auditoria Interna (AUDIN) para a realização dos trabalhos da unidade, e toma por base as normas brasileiras e internacionais de auditoria e controle interno. Entretanto, para que a AUDIN cumpra o seu papel todas as unidades da Instituição deverão conhecer e respeitar as regras nele estabelecidas e as unidades auditadas precisam cumprir com responsabilidade as sugestões e recomendações expedidas pela AUDIN.

2. AUDITORIA INTERNA

2.1 Histórico

Com a edição do Decreto nº 3591 de 6 de setembro de 2000 e a redação dada pelo Decreto 4440 de 22 de outubro de 2002, ficou estabelecida, para os órgãos da administração indireta do Poder Executivo Federal, a necessidade de organização unidade de auditoria interna.

Na Fundação Universidade Federal de Rondônia (UNIR) a unidade de auditoria interna teve origem na Secretaria de Controle Interno, inserida no regimento interno da Reitoria pelo artigo 6º da Resolução nº 013/2001/CONSAD, sendo que a mudança da denominação para Auditoria Interna (AUDIN) ocorreu com a aprovação do novo regimento pela Resolução nº 123/2014/CONSAD, de 10.07.2014, e a partir dessa alteração a AUDIN passou a ser vinculada ao Conselho Superior de Administração (CONSAD).

De acordo com o regimento da unidade, a auditoria interna é uma atividade independente voltada para a avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos controles internos e a qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições, planos, metas, objetivos e políticas estabelecidas.

Segundo o Regimento, a auditoria interna é um órgão técnico vinculado ao CONSAD, resguardada sua competência e supervisão por parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, prevista na norma legal que atribui à Controladoria Geral da União o papel de Órgão Central desse Sistema.

De acordo com o art. 15 do Decreto 3591/2000, as entidades da Administração Pública Federal indireta deverão organizar unidade de auditoria interna no intuito de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle, as quais estarão sujeitas à orientação normativa e à supervisão técnica do Órgão Central e dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno em suas respectivas áreas de jurisdição.

A vinculação ao Conselho Superior é importante para garantir autonomia e

independência no desempenho das atividades, bem como acesso às unidades e seus dirigentes, propiciando ao corpo técnico de auditoria amplas condições para o desempenho de suas funções, permitindo o livre acesso às suas dependências e instalações, bens, documentos e valores.

Entretanto, para fins de manter uma postura de neutralidade que permita aos auditores internos executar os trabalhos de auditoria livres de comprometimento na qualidade, estes não subordinarão a outras pessoas o seu julgamento em assuntos de auditoria, conforme critérios da *Internal Audit Capability Model for the Public Sector*¹, publicação do *The Institute of Internal Auditors – IIA*.

Na definição dada pelo IIA (The Institute of Internal Auditors)

“A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, designada para agregar valor e aprimorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a realizar seus objetivos a partir de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança”.

A visão de Nagesh Pinge, diretor de auditoria da Tata Motors Limited, Índia, é que *“A auditoria interna tornou-se mais colaborativa. Não há mais “eu” e “você”, e acusações. A área assume a responsabilidade de orientar a empresa, conduzindo iniciativas de melhoria de desempenho eliminando gaps de controle interno.”*

No contexto normativo vigente e considerando as constantes mudanças que ocorrem nos processos de gestão pública e privada, provocando mudanças nas formas de trabalho, os componentes da auditoria interna devem acompanhar a evolução que ocorre na Instituição para melhor cumprir o seu principal papel que é agregar valor e aprimorar as operações da entidade.

2.2 Missão

A missão da AUDIN, definida no regimento interno, é prover, de forma independente e objetiva, serviços de atestação e consultoria com o intuito de adicionar valor e melhorar as operações da Fundação Universidade Federal de Rondônia (UNIR).

2.3 Objetivos

Os objetivos da AUDIN estabelecidos em seu regimento interno compreendem:

- I. Avaliar o resultado da gestão, analisando o cumprimento das metas estabelecidas no Plano de Ação Anual, Plano Plurianual e Diretrizes aprovadas pelas instâncias competentes;
- II. Acompanhar e avaliar a execução do orçamento da Instituição;
- III. Assegurar a regularidade da gestão contábil, orçamentária, financeira, patrimonial e

¹ Tradução livre: Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público

- operacional da Instituição, objetivando a eficiência, eficácia e efetividade, observando os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade;
- IV. Assegurar aos órgãos responsáveis pela administração, planejamento, orçamento e finanças, informações oportunas que permitam aperfeiçoar essas atividades;
 - V. Assegurar o fiel cumprimento das leis, normas e regulamentos, bem como a eficiência técnica dos controles contábeis, orçamentários, financeiros, patrimoniais e de recursos humanos da instituição;
 - VI. A adequação e eficácia dos controles internos;
 - VII. Acompanhar os resultados das apurações de responsabilidades, verificando o respectivo ressarcimento dos prejuízos causados ao Erário Público.

2.4 Competência

2.4.1 Competências regimentais da AUDIN

- I. Examinar os atos de gestão com base nos registros contábeis e na documentação comprobatória das operações, com o objetivo de verificar a exatidão, a regularidade das contas e comprovar a eficiência, a eficácia e a efetividade na aplicação dos recursos alocados;
- II. Verificar o cumprimento das diretrizes, normas e orientações expedidas pelos órgãos internos e externos competentes, bem como dos Planos e Programas no âmbito da Instituição;
- III. Verificar e opinar sobre as contas dos responsáveis pela aplicação, utilização ou guarda de bens e valores e de todo aquele que der causa a perda, subtração ou dano de valores, bens e materiais de propriedade da Instituição;
- IV. Verificar a consistência e a segurança dos instrumentos de controle, guarda e conservação dos bens e valores da instituição ou daqueles pelos quais ela seja responsável;
- V. Examinar os procedimentos relativos à aquisição de bens, contratações, de prestação de serviços, realização de obras e alienações no âmbito da instituição;
- VI. Analisar e avaliar os procedimentos contábeis utilizados, com o objetivo de opinar sobre a qualidade e eficácia dos respectivos controles;
- VII. Analisar e avaliar os controles internos adotados com vistas a garantir a eficiência e eficácia dos respectivos controles;
- VIII. Acompanhar e avaliar as auditorias realizadas pela Secretaria Federal de Controle (CGU), Tribunal de Contas da União e firmas ou empresas que a Instituição venha a contratar;
- IX. Apresentar sugestões e colaborar na sistematização, padronização e simplificação de

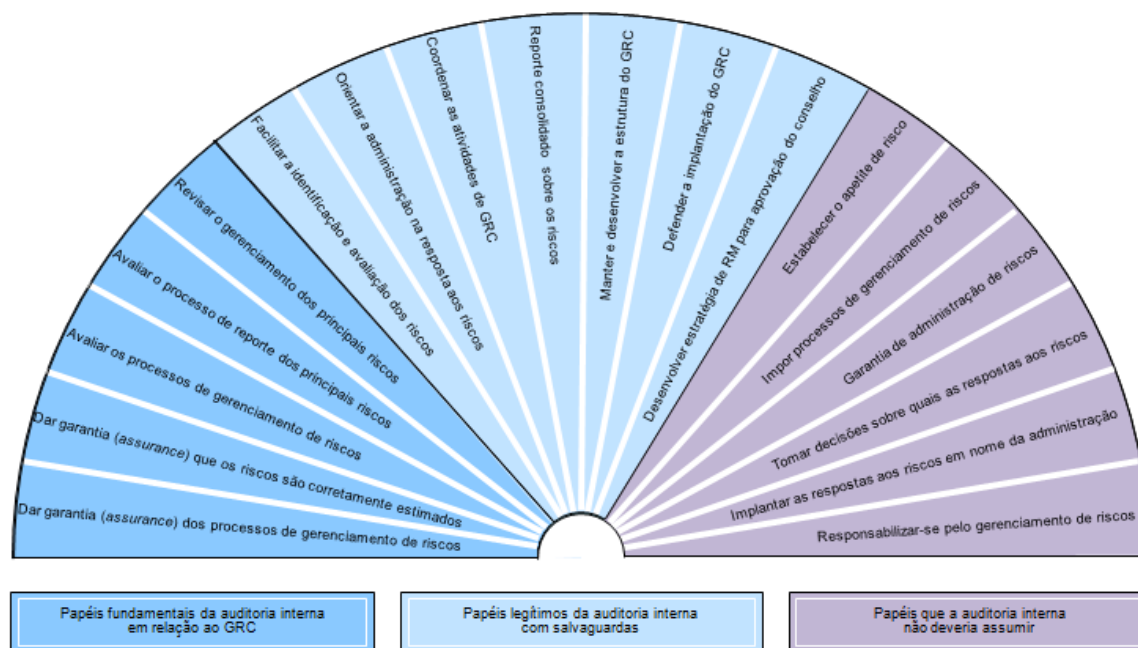
normas e procedimentos operacionais de interesses comuns da instituição;

- X. Elaborar propostas visando o aperfeiçoamento das normas e procedimentos de auditoria e controle interno adotadas com o objetivo de melhor avaliar o desempenho da unidade auditada;
- XI. Prestar assessoramento técnico aos Conselhos Superiores, Órgãos e Unidades Administrativas da Instituição;
- XII. Realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;
- XIII. Elaborar relatórios de auditoria assinalando as eventuais falhas encontradas para fornecer aos dirigentes subsídios necessários à tomada de decisões;
- XIV. Encaminhar e relatar a prestação de contas anual para subsidiar o parecer conclusivo dos Conselhos Superiores;
- XV. Acompanhar a observância das leis às quais a UNIR está sujeita;
- XVI. Elaborar o Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna – PAINT, bem como o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna – RAINTE;
- XVII. Orientar subsidiariamente a Administração da instituição quanto aos princípios e às normas de controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas;
- XVIII. Acompanhar a implementação de recomendações dos órgãos/unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e Tribunal de Contas da União;
- XIX. Examinar e emitir parecer sobre a prestação de contas anual da Instituição e Tomadas de Contas Especiais para subsidiar a apreciação dos Conselhos Superiores;
- XX. Realizar auditorias preventivas, obedecendo ao planejamento de auditoria previamente elaborado;
- XXI. Testar por amostragem a consistência dos atos de aposentadoria, pensão e admissão de pessoal;

Além das competências regimentais aprovadas pelo CONSAD/UNIR, o *IIA (The Institute of Internal Auditors)* tratou em sua Declaração de Posicionamento emitido em Janeiro/2009 sobre o Papel da Auditoria Interna no Gerenciamento de Riscos Corporativos, estabelecendo limites para a atuação dos auditores internos, conforme demonstra a figura 1, destacando como papéis fundamentais as seguintes ações:

- revisar o gerenciamento dos principais riscos;
- avaliar o processo de comunicação dos principais riscos;
- avaliar o processo de gerenciamento de riscos;
- dar garantia (*assurance*) que os riscos são corretamente estimados; e
- dar garantia (*assurance*) dos processos de gerenciamento de riscos.

Figura 1 – O papel da auditoria interna no GRC



Fonte: Declaração de Posicionamento do IIA: O Papel dos Auditores Internos no Gerenciamento de Riscos Corporativo – Pág. 4, Emitido em Janeiro/2009.

2.4.2 Competências regimentais do Chefe da Auditoria Interna (AUDIN)

As competências da unidade Auditoria Interna estão definidas no Regimento Interno da Auditoria Interna, sendo nesse normativo definida ainda a competência do Auditor Chefe e dos Coordenadores de Auditoria e Monitoramento.

- I. Coordenar, orientar e supervisionar as atividades da AUDIN no âmbito da Instituição;
- II. Coordenar a elaboração de projetos e atividades a serem desenvolvidas pela AUDIN, bem como apreciar e aprovar as propostas apresentadas pelos integrantes da AUDIN;
- III. Representar a AUDIN perante os Conselhos Superiores, unidades da instituição e demais órgãos;
- IV. Identificar as necessidades de treinamentos dos servidores lotados na AUDIN e viabilizar, junto aos setores competentes, o aperfeiçoamento necessário;
- V. Dotar a AUDIN com os recursos materiais, pessoais e financeiros adequados, levando em consideração os conhecimentos, experiência e habilidades necessárias para o cumprimento das funções da AUDIN;
- VI. Opinar sobre a gestão de risco realizada na UNIR;
- VII. Subsidiar os Conselhos Superiores e os Dirigentes máximos fornecendo informações que visem auxiliar nas tomadas de decisões;
- VIII. Emitir parecer sobre o pedido de autorização para contratação de serviços de auditoria externa e consultoria à Administração;
- IX. Pronunciar-se sobre questões relativas à aplicação de normas, instruções de

- procedimento e a qualquer outro assunto no âmbito de sua competência ou atribuição;
- X. Oferecer opinião sobre a adequação e efetividade dos controles internos dos processos de trabalhos da UNIR e gestão de riscos em áreas abrangidas na sua missão e escopo de trabalho;
 - XI. Relatar problemas importantes relacionados a controles internos e gestão de risco, inclusive a respeito de melhorias nesses processos;
 - XII. Prover o alinhamento da atuação da AUDIN com os riscos identificados na gestão;
 - XIII. Prover, periodicamente, o CONSAD e a Administração com informações sobre o andamento e os resultados do PAINT e a suficiência dos recursos destinados à AUDIN, incluindo assegurar que os recursos são suficientes em quantidade e competência a fim de que os riscos identificados no PAINT sejam atacados;
 - XIV. Implementar o PAINT, conforme aprovado, incluindo, quando apropriado, requisições especiais de trabalho ou projetos feitos pelo CONSAD;
 - XV. Assegurar que os integrantes da AUDIN tenham acesso irrestrito a todas as funções, documentos, registros, bens e servidores da UNIR;
 - XVI. Obter o necessário apoio dos servidores das unidades que estiverem sendo auditadas;
e
 - XVII. Tratar os assuntos diversos de interesse da AUDIN.

O responsável pela auditoria deve estabelecer planos, baseados no risco, para determinar as prioridades da atividade de auditoria interna consistente com os objetivos da organização.

O auditor chefe poderá obter o auxílio de outros órgãos para apoiar ou complementar áreas onde a atividade de auditoria interna não se sinta suficientemente competente.

Nesse contexto, o planejamento anual das atividades de auditoria interna da AUDIN é elaborado com base na Matriz de Risco, determinando as prioridades a serem atendidas pela unidade.

2.4.3 Competências do corpo técnico (auditores internos)

2.4.3.1 Competências regimentais

- I. Realizar auditoria obedecendo ao Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) da UNIR, previamente elaborado para o exercício;
- II. Planejar adequadamente os trabalhos de auditoria de forma a prever a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos que neles serão empregados, bem como a oportunidade de sua aplicação;
- III. Determinar o universo e a extensão dos trabalhos, definindo o alcance dos procedimentos a serem utilizados estabelecendo as técnicas apropriadas;
- IV. Efetuar exames preliminares das áreas, operações, programas e recursos nas unidades a

- serem auditadas, considerando-se a legislação aplicável, normas e instrumentos vigentes, bem como resultado das últimas auditorias;
- V. Avaliar os sistemas contábil, orçamentário, financeiro, patrimonial, operacional da Instituição, de controles, de recursos humanos e suprimento de bens e serviços das unidades a serem auditadas;
 - VI. Acompanhar a execução contábil, orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, examinando periodicamente o comportamento das receitas e das despesas dentro dos níveis autorizados para apurar as correspondências dos lançamentos com os documentos que lhes deram origem, detectando responsabilidades;
 - VII. Assessorar a Administração Superior no atendimento às diligências da Controladoria Geral da União e do Tribunal de Contas da União e demais órgãos;
 - VIII. Identificar os problemas existentes no cumprimento das normas de controle interno relativas à gestão contábil, orçamentária, financeira, patrimonial e operacional, propondo ações corretivas;
 - IX. Elaborar periodicamente relatórios parciais e globais de auditagens realizadas para fornecer aos dirigentes subsídios necessários à tomada de decisões;
 - X. Verificar as prestações de contas dos responsáveis pela aplicação, utilização ou guarda de bens e valores da Instituição;
 - XI. Especificar, na elaboração do relatório, o tipo de auditoria, se operacional (ordinária) ou especial (extraordinária) realizada na Instituição; e
 - XII. Avaliar a legalidade, a eficiência, efetividade e economicidade de gestão.

Além das competências regimentais elencadas, o auditor interno deve ser portador de condições profissionais que o habilitem ao exercício da atividade profissional de reconhecido valor para a gestão pública.

Para o desempenho de atividades na unidade de auditoria interna por profissionais com cargo diferente de auditor, o servidor deverá ter cargo e apresentar competências compatíveis com o trabalho da AUDIN, e adequados ao objetivo dos trabalhos realizados pela unidade.

Além dos tipos de auditoria elencadas no inciso XI do art. 15 da Resolução 123/CONSAD/2014, há autores e estudiosos que identificam como subgrupos da auditoria governamental os tipos elencados no item 4 deste Manual.

2.4.3.2 Proficiência

Para o desempenho de suas funções, os auditores internos têm o dever de agir em todos os momentos de forma profissional e aplicar altos padrões na realização do seu trabalho, a fim de cumprir as suas responsabilidades com competência e imparcialidade. Não devem realizar trabalhos para os quais não possuam a necessária competência profissional, sendo-lhes essencial conhecer e seguir as regras, políticas, procedimentos e práticas aplicáveis à auditoria interna, contabilidade, gestão pública, dentre outras. Da mesma forma, devem compreender adequadamente os princípios e normas legais e institucionais que regem os processos internos da UNIR.

O Auditor Chefe deve buscar, junto às instâncias e unidades competentes, aconselhamento e assistência para proporcionar capacitação aos auditores internos que não possuam os conhecimentos, as habilidades ou outras competências necessárias à realização de todo ou parte do trabalho de auditoria a ser realizado no âmbito de suas atuações.

2.4.3.3 Zelo Profissional

Os auditores devem exercer suas atividades com o devido zelo profissional na realização e supervisão da auditoria e na elaboração de relatórios, devendo ainda empregar o zelo e habilidades esperados de um auditor interno razoavelmente prudente e competente.

O zelo profissional, prudência, bom senso e técnica na execução dos trabalhos, seja no planejamento, seja na elaboração dos documentos de auditoria, devem ser suficientes para amparar sua opinião, fazendo prova, na apresentação dos resultados dos seus trabalhos, de que os exames foram efetuados conforme as normas e os procedimentos usuais de auditoria interna.

2.4.3.4 Desenvolvimento Profissional Contínuo

Os auditores internos devem aperfeiçoar seus conhecimentos, habilidades e outras competências através do desenvolvimento profissional contínuo.

A formação continuada pode ser obtida pela participação em eventos acadêmicos, seminários, cursos universitários, programas de formação interna e participação em projetos de pesquisa, cursos de capacitação presenciais e à distância, fóruns, congressos e quaisquer eventos que objetivem promover a atualização profissional nos processos de gestão pública e auditoria governamental.

Os auditores internos devem estar informados e atualizados sobre todas as mudanças na legislação e nas normas que tenham implicação em sua atividade, devem manter sua capacitação profissional participando periódica e regularmente de programas de capacitação continuada.

Independentemente do plano anual de capacitação de servidores quando preparado pela UNIR, os servidores da Auditoria Interna devem ter atitude individual de contínuo autodesenvolvimento profissional e de ampliação de conhecimentos, habilidades e experiências, em particular quanto às novas metodologias, técnicas e ferramentas que surgem na área de atuação.

No Plano Anual de Auditoria Interna-PAINT deverão ser inseridas ações de desenvolvimento institucional e capacitação, como os cursos promovidos pelo Programa de Capacitação dos Servidores Técnico-Administrativos da UNIR, ações educacionais do Programa de Desenvolvimento de Competências do Instituto Serzedello Corrêa-Tribunal de Contas da União/ISC-TCU, e eventos e programas de capacitação na área de auditoria governamental ou que versem sobre temas relacionados aos objetos a serem auditados, todos com o intuito de construir ou atualizar as habilidades necessárias para a realização das atividades previstas no PAINT.

Deverá constar, ainda, o incentivo para a participação nos eventos promovidos pela Associação Nacional dos Servidores Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação (FONAI-MEC) ou entidade correlata, com o objetivo de promover o intercâmbio com outras instituições de ensino e colaborar na busca de soluções para problemas comuns do universo dessas instituições. O cronograma de atividades de capacitação que contempla os servidores da AUDIN deverá conter no mínimo 97 horas de educação continuada e desenvolvimento profissional para cada servidor, correspondentes a 5% (cinco por cento) do total de horas anuais de trabalho de cada auditor, excluídas as férias.

2.4.3.5 Avaliação de Desempenho do Auditor Interno

Procedimento que consiste em prover o setor de Auditoria Interna com informações sobre a conduta dos auditores internos ou as ações executadas por estes na unidade auditada. Este trabalho objetiva reorientar ou estimular comportamentos futuros mais adequados, facilitar a consolidação das ações e seus resultados e maximizar o desempenho da equipe.

A avaliação de desempenho será efetuada através de questionário e realizada no encerramento dos trabalhos nas unidades auditadas. O questionário será preenchido pela chefia da unidade auditada e encaminhado para o Auditor Chefe, em caráter confidencial. Será utilizado formulário de avaliação da auditoria interna, conforme modelo disponível.

2.4.4 Revisão Interna, Erros e Omissões

Caso a Unidade de Auditoria Interna venha a incorrer, involuntariamente, em erros e omissões no transcrito dos trabalhos, será dado oportuno conhecimento a todos os destinatários originais do relatório de auditoria ou da nota técnica produzida por equipe de auditores internos.

Será feita, anualmente, revisão interna formal por parte dos membros desta Unidade de Auditoria Interna, para avaliar a qualidade do trabalho de auditoria realizado e fornecer recomendações para melhorias.

2.4.5 Interação com o Conselho Superior de Administração

A interação com o Conselho Superior de Administração-CONSAD se dá, inicialmente, pela vinculação estabelecida no Regimento Geral de Auditoria Interna.

A nomeação, após sabatina prevista, a exoneração ou dispensa do Chefe da Unidade de Auditoria Interna será submetida pelo Dirigente Máximo à aprovação do CONSAD e, à aprovação da Controladoria-Geral União (CGU), conforme determinam os normativos legais vigentes.

Tem a AUDIN também, a prerrogativa para representar contra unidades auditadas quando da recusa e atrasos nas demandas, conforme previsão do Regimento Interno, que dispõe que as demandas de informações e providências solicitadas pela Unidade de Auditoria Interna terão prioridade administrativa na Instituição, e sua recusa ou atraso importará em representação para o CONSAD.

2.4.6 Políticas e Procedimentos da Auditoria Interna

As políticas e procedimentos da AUDIN estão definidas neste instrumento e emanadas pelo gestor imediato da auditoria interna, quando ausentes no manual.

A gestão eficaz acontece quando os resultados da atividade de auditoria interna tenham alcançado o objetivo e a responsabilidade referida no regimento da auditoria interna. Nesse sentido, considera-se que quando a AUDIN estiver em conformidade com a definição de Auditoria Interna e as normas, e quando os indivíduos que fazem parte da atividade de auditoria interna demonstrem conformidade com o Código de Ética e as Normas, conforme ilustrado na figura 1 terá atingido eficácia na gestão da auditoria interna.

Figura 2 - Gestão eficaz na AUDIN



Fonte: Adaptado de IPPF 2000.

O controle de qualidade das atividades de auditoria interna visa estabelecer critérios de avaliação sobre a aderência dos trabalhos realizados pela Unidade de Auditoria Interna com relação à observância das normas internas e das práticas internacionais da atividade, avaliando o desempenho dos auditores internos em todas as etapas do trabalho, no intuito de identificar aspectos operativos passíveis de aperfeiçoamentos.

A fim de possibilitar a consecução dos objetivos, a Unidade de Auditoria Interna manterá sob constante controle e avaliação suas atividades, relacionadas, entre outras, com os seguintes e importantes aspectos:

- a) organização administrativa dos recursos humanos, materiais e instrumentais, da legislação atualizada, normas específicas, programas de auditoria, papéis de trabalho, pastas permanentes;
- b) planejamento dos trabalhos de forma a adequar suas atividades às reais necessidades da alta administração da UNIR a curto, médio e às orientações do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e Tribunal de Contas da União;

c) execução dos trabalhos desenvolvida, atentando-se para:

- elaboração de papéis de trabalho limpos, claros, objetivos, conclusivos e corretamente referenciados;
- comprovação satisfatória, junto aos papéis de trabalho, das ocorrências detectadas que ensejarem sugestões e recomendações às unidades organizacionais da Instituição;
- obediência aos modelos estabelecidos para montagem e apresentação dos relatórios e das notas técnicas;
- distribuição dos assuntos, no corpo do relatório, com observância da fundamentação legal, quando necessária, conteúdo técnico e terminologia apropriada;
- observância às normas ortográficas e gramaticais na redação dos relatórios;
- elaboração de comentários sucintos sobre os assuntos enfocados, nas sugestões/recomendações, sem explanações muito extensas, desnecessárias ou inexpressivas, que nada acrescentem ao trabalho;
- não utilização de termos dúbios, obscuros ou ofensivos;
- eventuais interpretações ou conclusões subjetivas que evidenciem pontos de vista pessoais, não calcados em provas substanciais ou fatos devidamente comprovados;
- análise dos atos e fatos, objeto de exame, com isenção e bom senso, atendendo-se mais a eficiência e segurança dos controles internos administrativos e aos riscos operacionais envolvidos e não especificamente a pessoas que os tenham praticado;
- redação clara e objetiva, que transmita, por parte da equipe de auditores internos, seriedade, consideração e respeito aos responsáveis e dirigentes das unidades organizacionais examinadas; e
- conclusão objetiva, coerente com o assunto focado, e ressalvas oportunas condizentes com os itens que expressam claramente a impropriedade/disfunção detectada.

2.4.7 Contribuição para a Governança Institucional

A AUDIN deve avaliar e efetuar recomendações apropriadas para melhoria do processo de governança no cumprimento dos seguintes objetivos:

- promover a ética e os valores institucionais;
- assegurar a gestão do desempenho organizacional e sua responsabilização de forma eficaz;
- transmitir de forma eficaz a informação sobre risco e controle, às áreas apropriadas da entidade;
- coordenar eficazmente as atividades de comunicação e informação ao Conselho, aos auditores externos (TCU e CGU) e internos e aos gestores.

2.5 Requisitos do Programa de Garantia da Qualidade e Melhoria

Os auditores devem utilizar métodos e práticas da mais alta qualidade possível em suas auditorias. Na realização da auditoria e emissão de relatórios, têm o dever de respeitar os princípios e normas de base de auditoria geralmente aceitas. Têm a obrigação contínua para atualizar e melhorar as habilidades necessárias para o exercício das suas responsabilidades profissionais.

De acordo com a definição dada pela Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IIA) no Guia Prático do Programa de Avaliação de Qualidade e Melhoria

“A qualidade na auditoria interna começa com a estrutura e a organização da atividade de auditoria. A qualidade deve ser a essência, e não a base, da forma como a atividade conduz seu negócio através de sua metodologia, políticas e procedimentos de auditoria interna e práticas de recursos humanos. Cada um desses itens deve ser preestabelecido com base em um entendimento comum de qualidade e da percepção de valor do stakeholder. Finalmente, o QAIP deve medir se a auditoria interna está alcançando seus próprios objetivos, assim como os da organização como um todo.”

Um programa de avaliação da qualidade e melhoria – QAIP (Quality Assurance and Improvement Program) é utilizado para permitir avaliação da atividade de auditoria interna com a definição de Auditoria Interna e com as normas, e uma avaliação quanto a observação do Código de Ética pelos auditores internos. O programa também avalia a eficiência e a eficácia da atividade de auditoria interna e identifica oportunidades de melhoria.

De acordo com as normas internacionais, na condução de seus trabalhos a atividade de auditoria interna não deve precisar avaliar se cada trabalho individual está em conformidade com as normas, mas utilizar uma metodologia que efetivamente estimule a qualidade em conformidade com as normas.

Para que os procedimentos assegurem os padrões de qualidade exigidos pelos usuários internos e externos devem ser usados padrões estabelecidos pela legislação, no mais alto grau de aceitação e profissionalismo, sendo que o IIA considera relevante observar as seguintes Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Internas e respectivas orientações adicionais:

- 1300: Programa de Avaliação de Qualidade e Melhoria
- 1310: Requerimentos do Programa de Avaliação de Qualidade e Melhoria
- 1311: Avaliações Internas
- 1312: Avaliações Externas
- 1320: Reporte do Programa de Avaliação de Qualidade e Melhoria
- 1321: Uso de “Em conformidade com as “*Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna*”
- 1322: Divulgação de Não Conformidade
- 1300-1: Programa de Avaliação de Qualidade e Melhoria
- 1310-1: Requerimentos do Programa de Avaliação de Qualidade e Melhoria
- 1311-1: Avaliações Internas
- 1312-1: Avaliações Externas
- 1312-2: Avaliação Externa – Autoavaliação com Validação Independente

- 1312-3: Independência da Equipe de Avaliação Externa no Setor Privado
- 1312-4: Independência da Equipe de Avaliação Externa no Setor Público
- 1321-1: Uso do “*Em conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna*”

Para abranger todos os aspectos do trabalho da auditoria interna o Programa de Avaliação da Qualidade e Melhoria deve ser desenvolvido em três níveis:

1. nível do trabalho de auditoria interna (autoavaliação no nível da auditoria, do trabalho ou operacional);
2. nível da atividade da auditoria interna (autoavaliação no nível da auditoria interna ou organizacional);
3. perspectiva externa (avaliação externa, independente da atividade de auditoria interna como um todo, incluindo trabalhos individuais).

Figura 3 – Diagrama Estrutura do Programa de Melhoria e Certificação de Qualidade (QAIP)



Fonte: IPPG/Guias Práticos-Programa de Avaliação de Qualidade e Melhoria. IIA,2012.

De acordo com as Normas Internacionais IPPF/IIA, o Programa de Avaliação de Qualidade e Melhoria da Auditoria Interna (modelo figura 3) deve contemplar avaliação interna e avaliação externa. Além desses itens as normas preveem a inclusão dos itens:

- ✓ divulgação do Programa de Avaliação de Qualidade e Melhoria;

- ✓ uso de “Em conformidade com as “*Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna*”;
- ✓ Divulgação de Não Conformidade.

2.5.1 Avaliações Internas

Avaliações internas de qualidade compreendem duas partes relacionadas entre si: o monitoramento contínuo e a autoavaliação periódica.

2.5.1.1 Monitoramento Contínuo dos Procedimentos de Auditoria

O monitoramento contínuo é parte integrante da rotina diária de supervisão, revisão e avaliação da atividade de auditoria interna. Está incorporado às políticas e práticas rotineiras utilizadas para gerenciar a atividade de auditoria interna e utiliza os processos, as ferramentas e as informações consideradas necessárias para avaliar a conformidade com a definição de auditoria interna, com o código de ética e com as normas.

O monitoramento contínuo prevê avaliação de que os processos de auditoria em prática funcionam eficientemente para garantir que a qualidade seja entregue de auditoria em auditoria. Isto é conquistado principalmente através do monitoramento contínuo de atividades incluindo planejamento e supervisão de trabalhos, práticas de trabalho padrão, procedimentos de papéis de trabalho e autorização e revisões de relatórios. Mecanismos adicionais incluem:

- Obter *feedback* das unidades auditadas e outras unidades interessadas;
- Avaliar a prontidão do trabalho de auditoria antes do trabalho de campo, observando itens como pré-aprovação do escopo de auditoria, melhores práticas inovadoras, horas orçamentadas e equipe especializada;
- Usar *check-lists* ou automação de auditoria interna para avaliar se os processos adotados pela atividade de auditoria interna estão sendo seguidos;
- Usar mensuração de orçamentos de projeto, sistemas de controle de tempo e o preenchimento do plano de auditoria para determinar se o tempo apropriado é gasto nos diferentes aspectos do processo de auditoria, assim como em áreas de alto risco ou complexas;
- Supervisão do trabalho;
- Análises feitas por colegas, dos papéis de trabalho;
- Análise de outros desempenhos métricos (tais como: ciclos de tempo e recomendações).

As conclusões são obtidas quanto à qualidade do desempenho contínuo, e para análise é feito um comparativo assegurando que foram implementados os procedimentos adequados.

2.5.1.2 Autoavaliação Periódica

Uma autoavaliação periódica tem um foco relacionado ao monitoramento contínuo e focam em avaliar:

- A conformidade com o regimento de auditoria interna, com a definição de auditoria interna do IIA, código de ética e as normas vigentes;

- A qualidade do trabalho de auditoria, incluindo aderência à metodologia de auditoria interna para trabalhos selecionados;
- A qualidade da supervisão;
- A infraestrutura, incluindo as políticas e procedimentos, apoiando a atividade de auditoria interna.
- As formas como o trabalho de auditoria interna agrega valor à instituição;
- O cumprimento com os padrões/indicadores de desempenho.

Autoavaliações periódicas devem ser conduzidas por meio de:

- Revisões, por parte da equipe não envolvida nas respectivas auditorias, dos papéis de trabalho para a conformidade com a definição de Auditoria Interna, Código de Ética do IIA, as Normas, políticas e procedimentos de auditoria interna;
- Autoavaliação da atividade de auditoria interna com objetivos/critérios estabelecidos;
- Revisão das métricas de desempenho de auditoria interna e, sempre que possível, comparação com referências de melhores práticas (benchmarking);
- Comunicação periódica de atividades e desempenho ao conselho e outras partes interessadas conforme necessário.

As avaliações periódicas internas poderão:

- Incluir entrevistas mais aprofundadas às partes interessadas;
- Ser realizadas pelos membros da atividade de auditoria interna (auto-avaliação);
- Abranger uma combinação de auto-avaliação e preparação de materiais subsequentemente revistos por outros profissionais de auditoria;
- Incluir, sempre que possível, um benchmarking das práticas da atividade de auditoria interna e métricas de desempenho em comparação com as melhores práticas da profissão de auditoria interna.

Uma avaliação periódica interna realizada num curto espaço de tempo antecedendo uma avaliação externa, poderá facilitar e reduzir o custo de uma avaliação externa.

2.5.2 Avaliações Externas

As avaliações externas podem ser: avaliação externa completa ou autoavaliação com validação externa independente. Elas devem ser realizadas pelo menos a cada cinco anos por um revisor, ou uma equipe de revisão, qualificado e independente, externo à organização. O responsável pela unidade de auditoria deve discutir com o conselho a necessidade de realização dessa avaliação.

2.5.2.1 Avaliação Externa Completa

No âmbito da UNIR a Auditoria Interna se sujeita à orientação normativa e à supervisão do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, prestando apoio aos órgãos e às unidades que o integram. A própria revisão da proposta de PAINT, elaborado pelo

órgão de Auditoria Interna, faz parte deste controle.

Recebe também avaliação dos órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, por meio de avaliação periódica da Controladoria Geral da União por ocasião das auditorias de gestão, a fim de que seja verificado o cumprimento das atividades previstas no PAINTE, por ocasião da emissão relatório de auditoria de gestão.

2.5.2.2 Autoavaliação com validação externa independente

Além da avaliação da CGU, as normas vigentes recomendam a avaliação das unidades de auditoria interna a cada três anos por outras unidades de auditoria interna, avaliação essa também denominada “revisão pelos pares”.

O objetivo é verificar se a Auditoria Interna está realizando suas atividades de acordo com as normas estabelecidas para o exercício de atividade.

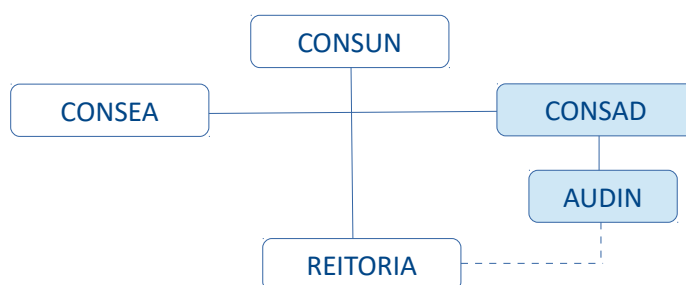
2.5.2.3 Avaliação pelo Controle Externo

Além das avaliações citadas nos itens anteriores, há ainda a avaliação pelo Tribunal de Contas da União-TCU, realizada por meio de programas específicos para avaliação das unidades de auditoria interna dos órgãos do Poder Executivo Federal.

2.6 Posição Hierárquica e Grau de Dependência da Auditoria Interna

A auditoria interna (AUDIN) é um órgão técnico de controle vinculado ao Conselho Superior de Administração (CONSAD), reportando-se em suas atividades de rotinas diretamente ao Presidente do referido colegiado, conforme organograma a seguir.

Figura 4 – Organograma UNIR



A atuação de seus membros abrange todos os serviços, programas, operações e controles da instituição. Ocorre com independência dos demais componentes da gestão e são exercidos visando cumprir as responsabilidades e tarefas que lhes são atribuídas pelas normas, atos, decisões e solicitações dos Órgãos Colegiados e da Administração Superior, resguardada a competência e supervisão por parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal através da norma legal que atribui à Controladoria Geral da União o papel de Órgão Central desse Sistema.

A atuação independente dos auditores internos é assegurada quando presentes qualidades essenciais e inerentes ao exercício da atividade de auditoria, conforme elencadas a seguir:

2.6.1 Objetividade Individual

De acordo com as Normas Internacionais de Auditoria, os auditores internos devem ter atitude imparcial, ética, e isenta, evitando conflitos de interesses, ou seja, não deve haver conflito profissional e pessoal. O auditor interno deverá ser cauteloso e utilizar de metodologia adequada à natureza da atividade auditada para pautar seu parecer.

A conduta dos auditores internos deve ser irrepreensível em todos os momentos e em todas as circunstâncias. Qualquer deficiência em sua conduta profissional ou qualquer conduta inadequada em sua vida pessoal é prejudicial à imagem de integridade dos auditores e à qualidade e validade de seu trabalho de auditoria, e pode suscitar dúvidas a respeito da confiabilidade e da competência profissional.

O auditor interno alcança credibilidade e confiança mediante a adoção e a aplicação de exigências éticas de noções embasadas nos seguintes conceitos chave: imparcialidade, integridade, independência e objetividade, confidencialidade e competência profissional.

Segundo as Normas Internacionais de Auditoria, os auditores internos devem abster-se de avaliar operações específicas pelas quais tenham sido responsáveis anteriormente. Presume-se que a objetividade fique prejudicada se um auditor interno prestar serviços de avaliação de uma atividade pela qual o mesmo auditor interno tenha sido responsável durante ano anterior.

Os prejuízos potenciais deverão ser informados antes do início dos trabalhos.

2.6.2 Integridade

A integridade pode ser medida em função do que é correto e justo. Exige que os auditores cumpram as normas de auditoria e de ética. A integridade também exige que os auditores cumpram os princípios de objetividade e independência, tenham uma conduta profissional impecável, tomem decisões de acordo com o interesse público e apliquem um critério de honradez absoluta na realização do seu trabalho e no emprego dos recursos.

2.6.3 Sigilo ou Confidencialidade

O auditor interno, no exercício de suas funções, terá livre acesso a todas as dependências do órgão, assim como a documentos, valores e livros considerados indispensáveis ao cumprimento de suas atribuições, não lhe podendo ser sonegado, sob qualquer pretexto, nenhum processo, documento ou informação, devendo, portanto, guardar o sigilo das informações.

O auditor interno deve respeitar o sigilo relativo às informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando para terceiros, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa do órgão em que atua, mesmo com o fim do vínculo funcional.

Deverá guardar sigilo sobre as informações em razão do exercício profissional lícito,

ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes.

2.6.4 Competência Profissional

A atividade de auditoria interna necessita possuir coletivamente os conhecimentos, técnicas e outras competências necessárias à prática da atividade no órgão. Uma avaliação anual dos conhecimentos, técnicas e outras competências da atividade de auditoria interna ajuda a identificar áreas de oportunidade que poderão ser abordadas no Desenvolvimento Profissional Contínuo.

Ao profissional de auditoria é exigido o entendimento dos princípios de gestão para reconhecer e avaliar a materialidade e o significado dos desvios relativamente às boas práticas aplicáveis à atividade. Significa dizer que é a capacidade de aplicar os conhecimentos gerais a situações prováveis de encontrar, para reconhecer desvios significativos e para ser capaz de realizar a investigação necessária à obtenção de soluções razoáveis.

A capacidade para reconhecer a existência de problemas, reais ou potenciais e identificar a pesquisa adicional subsequente a realizar ou o auxílio profissional para obter técnicas para se relacionar com pessoas, entendendo as relações humanas e mantendo uma relação satisfatória com os clientes do trabalho.

Ao auditor é indispensável o domínio de técnicas na comunicação verbal e escrita para clara e eficazmente transmitir os objetivos dos trabalhos, avaliações, conclusões e recomendações.

O conhecimento, técnicas e outras competências referidas na norma incluem competência na aplicação das normas de auditoria interna, procedimentos, e técnicas no desempenho do trabalho.

2.6.5 Independência

É indispensável que os auditores tenham independência em relação à unidade auditada, isto significa que eles devem atuar de forma que aumente sua independência, ou para que esta não seja diminuída por nenhum conceito, devem também ser objetivos ao tratar as questões e os temas a serem examinados.

É essencial que os auditores não somente sejam de fato independentes e imparciais, mas que também o pareçam.

Em todas as questões relacionadas ao trabalho de auditoria, a independência dos auditores não deve ser afetada por interesses pessoais ou externos. Por exemplo, a independência poderia encontrar-se afetada por pressões ou influências externas sobre os auditores; preconceito dos auditores em relação a pessoas, entidades fiscalizadas, projetos ou programas; por haver o auditor trabalhado recentemente na entidade fiscalizada; ou por relações pessoais ou financeiras que provoquem conflitos de lealdade ou de interesses. Os auditores são obrigados a manter-se afastados de qualquer assunto que seja de interesse pessoal.

É essencial manter a neutralidade política. Para tanto, é importante que os auditores conservem sua independência em relação às influências políticas, a fim de desempenhar com imparcialidade suas responsabilidades de auditoria.

2.7 Fases do Processo de Auditoria Interna

Como fases do processo de auditoria interna podemos identificar: planejamento, execução, avaliação, comunicação e monitoramento.

Figura 5 – Fluxo dos Trabalhos de Auditoria



3. PLANEJAMENTO

O responsável pela auditoria deve estabelecer planos, baseados no risco, para determinar as prioridades da atividade de auditoria interna consistente com os objetivos da organização.

Por planejamento entende-se, então, o conjunto de ações que antecedem a execução do programa de auditoria. O planejamento é etapa essencial do processo de auditoria e, quando bem realizado, gera economia de recursos e de tempo, minimizando falhas e permitindo a realização do trabalho em pontos relevantes, com vistas a antever e evitar possíveis entraves ao desenvolvimento do mesmo.

O planejamento é a etapa fundamental para o sucesso do trabalho do auditor interno, sendo imprescindível que seja alocado o tempo adequado para sua realização. A tentativa de abreviar o tempo destinado ao planejamento muitas vezes redundará em problemas na execução,

que poderão provocar acréscimo no tempo total de realização do trabalho, além de repercussões negativas em sua qualidade.

Nesse contexto, o planejamento anual das atividades de auditoria interna é elaborado com base em Matriz de Risco adotada pela AUDIN, determinando as prioridades a serem atendidas pela unidade.

O planejamento compreende a determinação dos objetivos da auditoria, do escopo, do alcance, dos critérios, da metodologia/técnicas empregadas, dos períodos e datas da execução e dos recursos necessários. Durante o planejamento, a equipe de auditoria coleta e analisa as informações sobre o objeto da auditoria, com o intuito de conhecê-lo e de compreender seu funcionamento, o que possibilitará a definição das questões que deverão ser respondidas na etapa seguinte.

A avaliação do risco durante a fase do planejamento é utilizada para melhor definir os objetivos iniciais e identificar outras áreas relevantes.

Após os riscos serem identificados, o auditor determina os procedimentos a seguir e o âmbito (natureza, prazo e extensão) de tais procedimentos.

3.1 Materialidade, Relevância e Criticidade

As variáveis básicas a serem utilizadas pela Unidade de Auditoria Interna em seu processo de planejamento dos trabalhos são:

- a) Materialidade;
- b) Relevância; e
- c) Criticidade.

3.1.1 Materialidade

A materialidade refere-se ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados por uma gestão, em um específico ponto de controle (unidade organizacional, sistema, área, processo de trabalho, programa de governo ou ação) objeto dos exames pelos auditores internos. Essa abordagem leva em consideração o caráter relativo dos valores envolvidos.

3.1.2 Relevância

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

3.1.3 Criticidade

A criticidade representa o quadro de situações críticas efetivas ou potenciais a ser controlado, identificadas em uma determinada unidade organizacional ou programa de governo. Trata-se da composição dos elementos referenciais de vulnerabilidade, das fraquezas, dos pontos de controle com riscos operacionais latentes, etc. Deve-se levar em consideração o valor relativo de cada situação indesejada. A criticidade é ainda, a condição imprópria, por não conformidade às normas internas, por ineficácia ou por ineficiência, de uma situação de

gestão. Expressa a não-aderência normativa e os riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados. Representa o perfil organizado, por área, dos pontos fracos de uma organização.

3.2 Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAINT

O processo de planejamento da auditoria interna do setor público se consolida com a elaboração do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAINT, o qual se constitui no principal instrumento de planejamento de auditoria interna no âmbito e nos termos previstos para o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, onde constam as atividades planejadas para desenvolvimento por toda a equipe no exercício seguinte, e é baseado no resultado de auditorias realizadas anteriormente, em situações novas que apontem para fatores de riscos consideráveis, bem como em outras demandas internas e externas.

As prioridades do planejamento anual das atividades da Unidade de Auditoria Interna serão fundamentadas em análise de riscos, consistente com os objetivos da instituição.

O planejamento anual dos trabalhos será consubstanciado no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAINT, a ser elaborado segundo orientações técnicas emanadas do sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Ao ser aprovado o PAINT, já estarão autorizadas pela alta administração, automaticamente, as despesas e todas as ações dele decorrentes.

3.3 Programa de Auditoria

A auditoria interna precisa desenvolver e documentar um plano para cada trabalho a ser desenvolvido, incluindo os objetivos do trabalho, âmbito, prazo de execução e a alocação de recursos, sujeitos a supervisão e aprovação, antes do início de sua execução.

O programa de auditoria constitui-se na fase subsequente ao planejamento. É um plano de ação detalhado e se destina, precipuamente, a orientar adequadamente o trabalho do auditor interno, facultando-se-lhe, ainda, sugerir oportunamente complementações quando as circunstâncias o recomendarem.

O programa de auditoria é uma definição ordenada de objetivos, determinação de escopo e roteiro de procedimentos detalhados, destinado a orientar a equipe de auditoria; configura-se na essência operacional do trabalho de auditoria relativamente a uma área específica da Instituição ou à gestão de determinado sistema organizacional e deve estabelecer os procedimentos para a identificação, análise, avaliação e registro da informação durante a execução do trabalho.

O programa de auditoria será estruturado de forma padronizada e conterá minimamente:

- a) objeto, objetivos e escopo de auditoria;
- b) universo e a amostra a serem examinados;
- c) áreas envolvidas;
- d) período e cronograma dos trabalhos
- e) equipe de auditores internos;
- f) procedimentos e técnicas de auditoria;
- g) roteiro sequencial para execução dos trabalhos
- h) matriz de planejamento;
- i) papéis de trabalho;
- j) marcas (símbolos) usuais de verificação denominadas tick-marks
- k) Questionário de Avaliação - Controles Internos Administrativos (QACI);
- l) Campo para observações dos auditores internos;
- m) Conceito dos auditores internos;
- n) Orientações gerais.

A utilização criteriosa do programa de auditoria permitirá à equipe avaliar, em campo, sobre a conveniência de ampliar os exames (testes de auditoria) quanto à extensão e/ou à profundidade, caso necessário.

O programa visa definir os meios mais econômicos, eficientes e oportunos para se atingir os objetivos da auditoria. Deve ser suficientemente discutido no âmbito da Unidade de Auditoria Interna e ser aprovado por seu titular ou seu delegado, antes do início de trabalho de campo.

Para auxiliar na utilização do programa de auditoria, serão utilizadas marcas (símbolos) usuais de verificação denominadas tick-marks

A principal função de tais marcas é evidenciar qual o tipo de revisão que foi efetuada sobre aquele item marcado. As marcas a serem utilizadas são:

- a) Conforme documento original examinado (Ø)
- b) Conforme registro do sistema informatizado (√)
- c) Conferido (✓)
- d) Cálculo conferido (Σ)
- e) Ponto de relatório (X)

É importante que os programas de auditoria indiquem claramente o significado de cada marca ou símbolo empregado.

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

É desejável, ainda, que o programa de auditoria seja suficientemente flexível para permitir adaptações tempestivas, sempre que surgirem questões relevantes que justifiquem as

alterações propostas. Qualquer modificação deve ser levada, por escrito, ao conhecimento do chefe da Unidade de Auditoria Interna e receber a devida análise.

É recomendável que o novo programa de auditoria seja submetido a pelo menos um teste-piloto, especialmente diante da elevada complexidade e da falta de manualização ou de informações precisas a respeito do objeto da auditoria.

Uma ferramenta útil para facilitar a elaboração conceitual do trabalho e subsidiar as decisões sobre a estratégia metodológica a ser empregada é a matriz de planejamento, de utilização obrigatória nas avaliações de natureza operacional e facultativa nas demais modalidades de trabalho realizadas pela Unidade de Auditoria Interna.

O Procedimento de Auditoria deverá ser precedido da Matriz de Planejamento a fim de garantir a sua execução de forma eficiente, eficaz e oportuna, bem como a sua qualidade.

O planejamento do trabalho da auditoria deverá ser realizado de acordo com as diretrizes estabelecidas pela Controladoria Geral da União e/ou Tribunal de Contas da União. Para tal, devem ser utilizadas as seguintes fontes de informações/dados, dentre outras: sistemas informatizados (corporativos e demais sistemas públicos acessíveis), legislação e normas específicas, auditorias e análises de processos realizadas, informações e dados obtidos junto a outros órgãos e entidades públicas ou privadas, estudos técnicos, bem como procedimentos e jurisprudência dos órgãos de controle ou dos conselhos e tribunais superiores.

3.4 Papéis de Trabalho – PT

Os papéis de trabalho – PT compreendem o conjunto formado pelo programa de auditoria utilizado, acrescido dos elementos comprobatórios (formulários, documentos e outros) coletados *in loco*, e se constituem na evidência do trabalho executado e no fundamento da opinião da equipe de auditoria.

Os procedimentos devem ser documentados por meio de papéis de trabalho, elaborados em meio físico, ou eletrônico, organizados e arquivados de forma sistemática e racional, na unidade responsável pela realização da auditoria, observando-se os prazos estabelecidos nas normas aplicáveis e acessíveis por auditores do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do Tribunal de Contas da União, por exemplo.

Os papéis de trabalho serão arquivados na Unidade de Auditoria Interna, pelo período de 5 (cinco) anos contados do julgamento, pela regularidade da prestação de contas anual da Instituição, relativamente ao exercício financeiro da execução da respectiva auditoria; constituindo-se, portanto, no registro permanente do trabalho efetuado pela equipe.

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

É com base nos papéis de trabalho que o auditor interno irá relatar suas conclusões.

Não serão reportados em relatório ou nota técnica, conforme o caso, assuntos desprovidos de suporte comprobatório em papéis de trabalho, caso contrário, constituir-se-á em grave imperícia técnica.

Os papéis de trabalho constituem a prova de validade dos exames efetuados e, conseqüentemente, do relatório respectivo, e devem possuir os seguintes atributos:

- a) Abrangência;
- b) Objetividade;
- c) Clareza;
- d) Limpeza.

Quando da elaboração dos papéis de trabalho, o auditor interno deve levar em consideração os seguintes imperativos de apresentação:

- a) devem ser concisos de forma que outro leitor entenda sem a necessidade de explicações da pessoa que os elaborou;
- b) devem ser objetivos, de forma que se entenda onde o auditor interno pretende chegar com seus apontamentos;
- c) devem estar limpos de forma a não prejudicar o seu entendimento;
- d) devem ser elaborados de forma lógica quanto ao raciocínio, na sequência natural do objetivo a ser atingido;
- e) devem ser completos, por si só.

São as seguintes as finalidades dos papéis de trabalho:

- a) racionalizar e auxiliar na execução do trabalho;
- b) garantir o alcance dos objetivos;
- c) evidenciar o trabalho feito e as conclusões emitidas;
- d) fundamentar e servir de suporte a minuta do relatório de auditoria;
- e) facilitar e fornecer um meio de revisão do trabalho por parte das autoridades que assinarão o trabalho;
- f) constituir um registro que possibilite consultas posteriores, a fim de se obter detalhes relacionados com a atividade de auditoria realizada;
- g) fornecer orientação para futuros trabalhos.

Os papéis de trabalho serão revisados pelo Chefe de Auditoria e confrontados com a minuta de relatório, no intuito de averiguar a consistência interna do trabalho e se os registros na minuta do relatório são úteis e relevantes.

3.5 Amostragem

O método de amostragem é aplicado como forma de viabilizar a realização de ações da Unidade de Auditoria Interna em situações onde o objeto alvo da ação se apresenta em grandes quantidades e/ou se distribui de maneira bastante pulverizada. A amostragem é também

aplicada em função da necessidade de obtenção de informações em tempo hábil, em casos em que a ação, na sua totalidade, torna-se impraticável, até mesmo em termos de custo/benefício.

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

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

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

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

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

Existem várias razões que justificam a utilização de amostragem em levantamentos de grandes populações. Uma dessas razões é a economicidade dos meios e onde os recursos humanos e materiais são escassos a amostragem se torna imprescindível, tornando o trabalho do profissional auditor interno bem mais fácil e adequado. Outro fator de grande importância é o tempo, pois onde as informações das quais se necessitam são valiosas e tempestivas, o uso de amostra também se justifica. Outra razão é o fato de que, com a utilização da amostragem, a confiabilidade dos dados é maior devido ao número reduzido de elementos, pode-se dar mais atenção aos casos individuais, evitando erros nas respostas. Além disso, a operacionalidade em pequena escala torna mais fácil o controle do processo como um todo.

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

- a) Quando a população é considerada muito pequena e a sua amostra fica relativamente grande;
- b) Quando as características da população são de fácil mensuração, mesmo que a população não seja pequena; e

- c) Quando há necessidade de alta precisão recomenda-se fazer censo, que nada mais é do que o exame da totalidade da população.

O método de amostragem se subdivide em dois tipos: o probabilístico e o não probabilístico.

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

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

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

Sempre que conveniente será utilizado a Tabela Philips, conforme modelo a seguir, entretanto, não é a única forma para obtenção de amostras em auditoria interna.

Figura 6 – Tabela Philips

TABELA PHILIPS

Tamanho da População	Tamanho da Amostra	Índice de Problemas
10-19	11	01
20-50	13	01
51-100	20	02
101-200	35	03
201-500	42	04
501-1.000	55	05
1.001-2.000	70	06

2.001-5.000	90	12
5.001-10.000	150	24
10.001-20.000	220	36
20.001-50.000	280	48
Maior que 50.001	350	60

Fonte: Chaves (2009, p.56)

É necessário que o planejador da ação de controle faça constar no relatório final todas as considerações adotadas na determinação do universo ou da amostra, tais como: nível de confiança, margem de erro, método de amostragem escolhido, divisões da população, caso seja a nível nacional, ou estadual, ou municipal, ou ainda, por tipos de ocorrência.

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

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

Assim, para determinar a dimensão da amostra, o auditor deverá observar os seguintes requisitos:

- adequabilidade dos procedimentos e controles existentes em cada área;
- sua relevância no sistema sujeito a testes;
- forma como os objetivos gerais do sistema podem ou não ser afetados pela sua ausência ou ineficiência.

A regra geral é que os procedimentos de controle interno sejam idênticos para todas as operações, independentemente dos montantes envolvidos. Por isso, ao testar o cumprimento de normas internas não é necessário selecionar especialmente operações de montante elevado.

O auditor deverá utilizar métodos que lhe permitam fixar o tamanho da amostra em conformidade com os objetivos de auditoria antecipadamente determinados. Com esse fim, deve adotar-se previamente:

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

A partir do valor dos erros constantes numa amostra, é possível estimar, com um determinado grau de confiança, a importância dos erros existentes na respectiva população.

O grau de confiança traduz, assim, a probabilidade de que o valor máximo dos erros existentes na população total não ultrapasse um limite previamente fixado pelo auditor e por este tido como o limite tolerável.

Existem situações em que a natureza e qualidade dos itens a serem testados não

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

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

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

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

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

Considerando a literatura especializada sobre amostragem adota-se, neste manual, entre outras as definições e exemplos publicados no artigo “O Propósito do Controle Estatístico do Processo em Tempo Real”, que apresenta o assunto de forma simplificada e objetiva.

3.5.1 Amostragem probabilística

Devemos considerar uma amostragem probabilística sempre que as condições abaixo sejam cumpridas:

- Todos os elementos da minha população apresentam uma probabilidade maior que zero para ser selecionados na amostra.
- Conhecer precisamente a probabilidade para cada elemento, também chamado de probabilidade de inclusão.

O cumprimento destes dois critérios é o que torna possível obter resultados não tendenciosos quando se estuda a amostra.

A afirmação anterior nos leva a concluir que só podemos utilizar a amostragem probabilística se houver um marco amostral. O censo de um país, o conjunto de endereços de casas numa população ou uma lista de clientes de uma empresa são exemplos de marco amostral que permitem realizar uma amostragem probabilística. Em cada um desses casos, o universo para ser estudado é diferente: habitantes de um país, lares de uma população e clientes de uma empresa, respectivamente.

O método de amostragem probabilística tem como característica fundamental o fato de poder ser submetido a tratamento estatístico, sendo, portanto, os resultados obtidos na amostra generalizáveis para a população.

Uma vez que tem-se um marco amostral, a maneira exata usada para selecionar a amostra define as diferentes técnicas de amostragem probabilística: amostragem aleatória simples, amostragem estratificada, amostragem sistemática, amostragem por conglomerados, etc.

As técnicas probabilísticas garantem a possibilidade de realizar afirmações sobre a população com base nas amostras. Normalmente, todos os elementos da população possuem a mesma probabilidade de serem selecionados. Assim, considerando N como o tamanho da população, a probabilidade de cada elemento ser selecionado será $1/N$. Estas técnicas garantem o acaso na escolha.

3.5.1.1 Amostragem Aleatória Simples

É o processo mais elementar e freqüentemente utilizado. Pode ser realizado numerando-se os elementos da população de 1 a n e sorteando-se, por meio de um dispositivo aleatório qualquer, X números dessa seqüência, que corresponderão aos elementos pertencente à amostra.

Exemplo:

Obter uma amostra representativa, de 10%, de uma população de 200 alunos de uma escola.

1º) Numerar os alunos de 1 a 200;

2º) Escrever os números de 1 a 200 em pedaços de papel e colocá-los em uma urna;

3º) Retirar 20 pedaços de papel, um a um, da urna, formando a amostra da população.

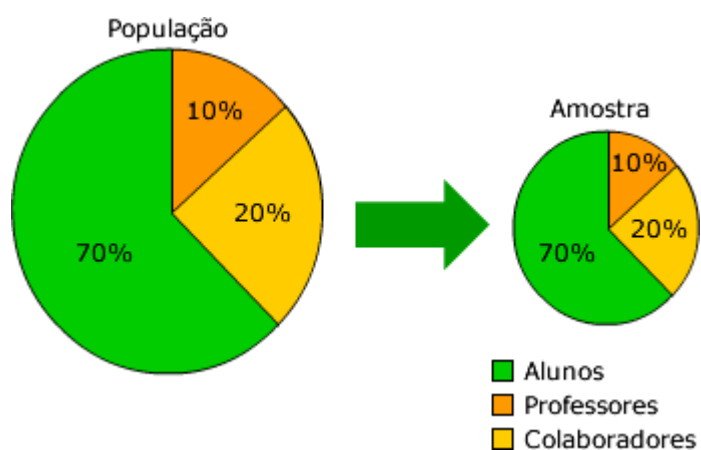
Nesta técnica de amostragem, todos os elementos da população têm a mesma probabilidade de serem selecionados: $1/N$, onde N é o número de elementos da população.

3.5.1.2 Amostragem Estratificada

Quando a população possui características que permitem a criação de subconjuntos, as amostras extraídas por amostragem simples são menos representativas. Nesse caso, é utilizada a amostragem estratificada.

Como a população se divide em subconjuntos, convém que o sorteio dos elementos leve em consideração tais divisões, para que os elementos da amostra sejam proporcionais ao número de elementos desses subconjuntos. Observe a figura abaixo:

Figura 7 – Exemplo de amostra estatística compatível com o universo



Exemplo:

Em uma população de 200 alunos, há 120 meninos e 80 meninas. Extraia uma amostra representativa, de 10%, dessa população.

Nesse exemplo, há uma característica que permite identificar 2 subconjuntos, a característica Sexo. Considerando essa divisão, vamos extrair a amostra da população.

SEXO	POPULAÇÃO	AMOSTRA (10%)
Masculino	120	12
Feminino	80	8
Total	200	20

Portanto, a amostra deve conter 12 alunos do sexo masculino e 8 do sexo feminino, totalizando 20 alunos, que correspondem a 10% da população.

Para selecionar os elementos da população para formar a amostra, podemos executar os seguintes passos:

- 1º) Numerar os alunos de 1 a 200, sendo os meninos numerados de 1 a 120 e as meninas, de 121 a 200;
- 2º) Escrever os números de 1 a 120 em pedaços de papel e colocá-los em uma urna A;
- 3º) Escrever os números de 121 a 200 em pedaços de papel e colocá-los em uma urna B;

4º) Retirar 12 pedaços de papel, um a um, da urna A, e 8 da urna B, formando a amostra da população.

São exemplos desta técnica de amostragem as pesquisas eleitorais por região, cidades pequenas e grandes, área urbana e área rural, sexo, faixa etária, faixa de renda, etc.

3.5.1.3 Amostragem Sistemática

Esta técnica de amostragem em populações que possuem os elementos ordenados, em que não há a necessidade de construir um sistema de referência. Nesta técnica, a seleção dos elementos que compõem a amostra pode ser feita por um sistema criado pelo pesquisador.

Exemplo

Obter uma amostra de 80 casas de uma rua que contém 2000 casas. Nesta técnica de amostragem, podemos realizar o seguinte procedimento:

1º) Como 2000 dividido por 80 é igual a 25, escolhemos, por um método aleatório qualquer, um número entre 1 e 25, que indica o primeiro elemento selecionado para a amostra.

2º) Consideramos os demais elementos, periodicamente, de 25 em 25.

Se o número sorteado entre 1 e 25 for o número 8, a amostra será formada pelas casas: 8ª, 33ª, 58ª, 83ª, 108ª, etc.

Apesar de esta técnica ser de fácil execução, há a possibilidade de haver ciclos de variação, que tornariam a amostra não-representativa da população.

3.5.1.4 Amostragem por Conglomerados

Esta técnica é usada quando a identificação dos elementos da população é extremamente difícil, porém pode ser relativamente fácil dividir a população em conglomerados (subgrupos) heterogêneos representativos da população global.

A seguir, é descrito o procedimento de execução desta técnica:

1º) Seleciona uma amostra aleatória simples dos conglomerados existentes;

2º) Realizar o estudo sobre todos os elementos do conglomerado selecionado.

São exemplos de conglomerados: bairros, famílias, organizações, agências, edifícios, etc.

Exemplo

Estudar a população de uma cidade, dispondo apenas do mapa dos bairros da cidade.

Neste caso, não temos a relação dos moradores da cidade, restando o uso dos subgrupos heterogêneos (conglomerados). Para realizar o estudo estatístico sobre a cidade, realizaremos os seguintes procedimentos:

- 1º) Numerar os quarteirões de **1 a n**;
- 2º) Escrever os números de **1 a n** em pedaços de papel e colocá-los em uma urna;
- 3º) Retirar um pedaço de papel da urna e realizar o estudo sobre os elementos do conglomerado selecionado.

3.5.2 Amostragem não probabilística

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

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

Quando a seleção de unidades amostrais não é aleatória, e falamos de amostragem não probabilística, não devemos falar sobre estimativas de erro. Em outras palavras, uma amostra não-probabilística informa como é um universo, mas não permite saber com que precisão: não é possível estabelecer uma margem de erro e níveis de confiança. Algumas técnicas de amostragem deste tipo são: amostragem acidental e amostragem intencional.

3.5.2.1 Amostragem Acidental

Trata-se da formação de amostras por aqueles elementos que vão aparecendo. Este método é utilizado, geralmente, em pesquisas de opinião, em que os entrevistados são acidentalmente escolhidos.

Exemplo

Pesquisas de opinião em praças públicas, ruas movimentadas de grandes cidades, etc.

3.5.2.2 Amostragem Intencional

De acordo com determinado critério, é escolhido intencionalmente um grupo de elementos que comporão a amostra. O pesquisador se dirige intencionalmente a grupos de elementos dos quais deseja saber a opinião.

Exemplo

Em uma pesquisa sobre preferência por determinado cosmético, o pesquisador entrevista os freqüentadores de um grande salão de beleza.

Na amostragem não probabilística, em auditoria interna, o tamanho usual da amostra corresponde a 10% ou 15% da população alvo.

É relevante considerar que qualquer que seja a técnica escolhida para determinação da amostra (probabilística ou não probabilística) deverá ter por base dois aspectos essenciais:

cada análise tem as suas especificidades próprias e os custos da auditoria não deverão ser inflacionados pela utilização de procedimentos desajustados face aos resultados pretendidos.

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

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

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

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

Para selecionar a dimensão da amostra, o auditor deve identificar a taxa máxima de erro esperada com o respectivo nível de confiança.

3.5.3 Erro Amostral

Erro amostral é a diferença entre o valor que a estatística pode acusar e o verdadeiro valor do parâmetro que se deseja estimar.

O erro amostral tolerável é a margem de erro aceitável em um estudo estatístico. Para esclarecer melhor, é quando o apresentador do telejornal, em ano de eleições, anuncia:

“O candidato Fulano de Tal tem 42% das intenções de voto, 2 para mais, 2 para menos.”

Quando o apresentador cita “2 para mais, 2 para menos”, ele se refere ao erro amostral tolerável para aquela pesquisa de intenções de voto.

3.5.3.1 Tamanho da Amostra

Um passo importante antes de iniciar o cálculo do tamanho da amostra é definir qual o erro amostral tolerável para o estudo que será realizado.

$$n_0 = \frac{1}{E_0^2} \cdot (N + n_0) \text{ tolerável (Ex.: 2\% = 0,02)}$$

(estas fórmulas são iguais as de baixo)

Observe a seguinte fórmula, onde:

$$n_0 = \frac{1}{E_0^2}$$

onde:

- n_0 é a primeira aproximação do tamanho da amostragem
- E_0 é o erro amostral tolerável (Ex. 2% = 0,02)

$$n = \frac{N \cdot n_0}{N + n_0}$$

onde:

- N é o número de elementos da população
- n é o tamanho da amostra

Observe o seguinte exemplo para compreender melhor:

Exemplo

Em uma empresa que contém 2000 colaboradores, deseja-se fazer uma pesquisa de satisfação. Quantos colaboradores devem ser entrevistados para tal estudo?

Resolução

$$N = 2000$$

Definindo o erro amostral tolerável em 2%

$$E_0 = 0,02$$

$$n_0 = 1 / (E_0)^2$$

$$n_0 = 1 / (0,02)^2$$

$$n_0 = 2500$$

$$n = (N \cdot n_0) / (N + n_0)$$

$$n = (2000 \cdot 2500) / (2000 + 2500)$$

$$n = 1111 \text{ colaboradores}$$

Com o erro amostral tolerável em 2%, 1111 colaboradores devem ser entrevistados para a pesquisa.

Vamos repetir os cálculos, definindo o erro amostral tolerável em 4%.

$$N = 2000$$

$$E_0 = 0,04$$

$$n_0 = 1 / (E_0)^2$$

$$n_0 = 1 / (0,04)^2$$

$$n_0 = 625$$

$$n = (N \cdot n_0) / (N + n_0)$$

$$n = (2000 \cdot 625) / (2000 + 625)$$

$$n = 476 \text{ colaboradores}$$

Através deste segundo cálculo, é possível observar que, quando aumentamos a margem de erro, o tamanho da amostra reduz.

E se houvesse 300.000 colaboradores na empresa?

$$N = 300.000$$

$$E_0 = 0,04$$

$$n_0 = 1 / (E_0)^2$$

$$n_0 = 1 / (0,04)^2$$

$$n_0 = 625$$

$$n = (N \cdot n_0) / (N + n_0)$$

$$n = (300.000 \cdot 625) / (300.000 + 625)$$

$$n = 623 \text{ colaboradores}$$

Observe que a diferença entre n e n0, neste último cálculo, é muito pequena.

Portanto: se o número de elementos da população (N) é muito grande, a primeira aproximação do tamanho da amostra já é suficiente.

Observe ainda:

$$N = 2000$$

$$E_0 = 0,04$$

$$n = 476 \text{ colaboradores} = 23,8\% \text{ da população}$$

$$N = 300.000$$

$$E_0 = 0,04$$

$$n = 623 \text{ colaboradores} = 0,2\% \text{ da população}$$

3.6 Riscos

Em primeiro lugar é relevante trazer a definição utilizada pelo COSO I que manifesta o entendimento de “*risco como a possibilidade que um evento ocorra e afete de modo adverso o alcance dos objetivos da entidade*”.

Com o objetivo de contribuir com as organizações para mitigar riscos que ainda ocorriam após a implementação do COSO I, foi desenvolvido o modelo COSO II, que traz a definição de que

“A atenção volta-se primeiramente para identificação dos riscos que possam impactar os objetivos da organização nas quatro categorias definidas pelo modelo para, em seguida, avaliar a forma como os gestores atuam para minimizar esses riscos, por meio de controles internos e de outras respostas.”

Reforçando essa idéia e para garantir a eficácia dos processos e o atingimento de resultados planejados, as organizações devem estabelecer um sistema de gerenciamento de riscos do negócio, cuja responsabilidade recai sobre os principais gestores, conforme manifesta a Declaração de Posicionamento do IIA sobre o Papel da Auditoria Interna no Gerenciamento de Riscos:

“As pessoas empreendem atividades de gerenciamento de riscos para identificar, avaliar, administrar e controlar todos os tipos de eventos ou situações. Estes podem variar desde simples projeções até tipos de riscos muito bem definidos, p.ex.: de risco de mercado, até ameaças e oportunidades enfrentadas pela organização como um todo. Os princípios apresentados nesta declaração podem ser utilizados para orientar o envolvimento da auditoria interna em todas as formas de gerenciamento de riscos, mas estamos particularmente interessados no gerenciamento de riscos corporativo, pois este irá, provavelmente, aperfeiçoar os processos de governança de uma organização. “.

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

criticamente relevantes.

Como ferramenta para a avaliação de riscos, de forma a sistematizar e estruturar informações de riscos sobre o ambiente de análise é adotada a Matriz de Risco elaborada pela AUDIN.

A manifestação expressa no Curso de Avaliação de Controles Internos em Atividades (ISC/TCU), diz que

“No processo de identificação de riscos (coluna 4), ou seja, de identificação dos eventos que podem impedir ou dificultar o alcance dos objetivos-chave das atividades, deve-se considerar todas as quatro categorias de risco do Coso/Intosai. Deve-se, portanto, refletir sobre o que pode dar errado na atividade que possa impactar a:

- eficiência, eficácia e efetividade operacional (execução ordenada, ética e econômica das operações);
- integridade e confiabilidade das informações produzidas e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento das obrigações de accountability;
- conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;
- adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano utilização não autorizada ou apropriação indevida.”

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

A AUDIN deve avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria da gestão do risco verificando se:

- os objetivos da instituição suportam e alinham-se com a missão da organização;
- os riscos relevantes são identificados e avaliados;
- as respostas apropriadas ao risco são selecionadas e se alinham com o apetite de risco da organização;
- a informação relevante sobre o risco é captada e comunicada em tempo oportuno transversalmente pela organização, permitindo que os gestores e o Conselho cumpram com as suas responsabilidades.

Os processos de controle devem assegurar, entre outras coisas:

- A confiabilidade e integridade da informação financeira e operacional;
- A eficiência das operações, de forma a alcançar os objetivos estabelecidos;
- A salvaguarda dos ativos, e
- A conformidade dos atos e as decisões da organização com as leis, regulamentos e contratos.

A AUDIN deve pautar suas ações para avaliar a efetividade dos controles internos da instituição. Nesse sentido, o PAINT deve prever ações para avaliação dos controles internos

das unidades auditadas.

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

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

4. EXECUÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA

A fase da execução é o período em que a equipe utiliza as fontes de informações e aplica os procedimentos previstos na fase de planejamento em busca de evidências para fundamentar as conclusões.

O auditor deve realizar exames preliminares a respeito da natureza e características das áreas, operações, programas e dos recursos a serem auditados, considerando a legislação aplicável, normas e instruções vigentes, bem como os resultados das últimas auditorias realizadas, se houver.

4.1 Tipos de Auditoria

A finalidade clássica da atividade de auditoria interna governamental é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades organizacionais e da Instituição como um todo.

Os trabalhos de auditoria classificam-se em:

4.1.1 Auditoria de Avaliação da Gestão

Esse tipo de auditoria objetiva emitir opinião com vistas à elaboração do Parecer da Unidade de Auditoria Interna no processo de prestação de contas anual da UNIR, relativamente ao exercício findo, atendendo as diretrizes do art. 15 do Decreto 3591, de 06. setembro de 2000, e regras estabelecidas pelo Tribunal de Contas da União. Procura garantir, por meio da avaliação dos resultados da gestão, que os recursos e as ações governamentais estão sendo administrados de acordo com os parâmetros definidos para a consecução dos objetivos sociais;

4.1.2 Auditoria de Acompanhamento da Gestão

Realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar tempestivamente sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade organizacional, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da missão institucional.

4.1.3 Auditoria Contábil-Financeira

Compreende o exame *in loco* e/ou a distância (via sistemas corporativos) dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos explicitados em programa de auditoria, pertinentes ao controle do patrimônio. Objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis e financeiros foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas;

4.1.4 Auditoria Operacional

Voltada para a análise da economia, eficácia e eficiência da aplicação dos recursos e para a efetividade das ações governamentais

4.1.5 Auditoria de Sistemas

Avalia os sistemas informatizados de controle interno, identificando os eventuais pontos fortes ou deficiências e garantindo que as informações obtidas desses sistemas são corretas, oportunas e protegidas contra fraudes ou perdas.

4.1.6 Auditoria de Qualidade

Analisa os processos e os resultados governamentais em busca da excelência dos serviços públicos, através da avaliação da qualidade do uso dos recursos da entidade e das suas informações

4.1.7 Auditoria Especial

Objetiva o exame não previsto de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender solicitação expressa de autoridade competente. Nesses casos, poder-se-á dispensar a existência prévia de programa de auditoria.

4.2 Testes e Técnicas de Auditoria

O risco da ocorrência de erros em uma instituição que possui um bom sistema de controle interno é muito menor do que uma organização com um sistema de controle interno ruim. Baseado no sistema de controle interno o auditor estabelece os procedimentos a adotar e a amplitude dos testes de auditoria.

De acordo com a NBC TI 01, os testes são de dois tipos, os quais permitem que o auditor obtenha informações que subsidiem e fundamentem suas manifestações:

- Testes de observância (ou testes de procedimentos); e
- Testes substantivos (ou testes comprobatórios de detalhes)

4.2.1 Teste de observância

Os testes de observância são aqueles empregados pelo auditor, a fim de determinar se os procedimentos internos determinados pela instituição estão sendo cumpridos pelos seus colaboradores.

O objetivo do teste de observância é proporcionar ao auditor interno razoável segurança quanto à efetiva utilização dos procedimentos previstos como controles internos administrativos, previamente especificados pela Alta Administração nas normas internas. Visam, portanto, a obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela Instituição estão em efetivo funcionamento e cumprimento. Os Questionários de Avaliação dos Controles Internos – QACI são ferramentas adequadas para os testes de observância.

Estes testes destinam-se em um primeiro momento a constatar a credibilidade dos procedimentos de controle da entidade, e não necessariamente os registros corretos das operações e assegurar maior ou menor confiança do auditor no sistema de controle interno adotado. A aplicação requer os seguintes procedimentos:

1. inspeção - verificação de registros, documentos e ativos tangíveis;
2. observação - acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução; e
3. investigação e confirmação – obtenção de informações perante pessoas físicas ou jurídicas conhecedoras das transações e das operações, dentro ou fora da entidade.

Conforme cita Cordeiro, *“A aplicação destes testes requer muita atenção e acuidade do auditor; e normalmente são aplicados sem que os envolvidos no processo auditado percebam, pois caso isto fosse notado, certamente fariam o correto, pelo menos na frente do auditor.”*.

4.2.2 Testes (ou procedimentos) substantivos

Os testes substantivos são procedimentos que objetivam obter evidências que corroborem a validade e propriedade dos atos e fatos administrativos, assegurando razoável grau de certeza quanto à conformidade ou a existência de impropriedades. Depende da decisão do auditor interno o dimensionamento do escopo dos testes substantivos a serem realizados, quanto à extensão e a profundidade.

Visam, portanto, a obtenção de evidências quanto à suficiência, exatidão e validação dos dados produzidos pelos sistemas administrativos e contábil da Instituição, dividindo-se, em linhas gerais, em testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica. As espécies de testes substantivos se classificam em:

- a) Circularização (confirmação, junto a terceiros, de fatos alegados pelo auditado);
- b) Verificação física (*in loco*, com registro fotográfico, se possível);
- c) Conciliações (confronto de registros de fontes diferenciadas);
- d) Exame dos registros;

- e) Análise documental;
- f) Conferência de cálculos;
- g) Entrevistas (indagação escrita ou oral);
- h) Corte das operações (*cut-off*);
- i) Rastreamento;
- j) Teste laboratorial.

As inúmeras classificações e formas de apresentação das técnicas de auditoria são agrupadas nos seguintes tipos básicos:

- a) Indagação escrita ou oral - uso de entrevistas e questionários junto ao pessoal da unidade organizacional auditada, para a obtenção de dados e informações;
- b) Análise documental - exame de processos, atos formalizados e documentos avulsos;
- c) Conferência de cálculos - revisão das memórias de cálculos ou a confirmação de valores por meio do cotejamento de elementos numéricos correlacionados, de modo a constatar a adequação dos cálculos apresentados;
- d) Confirmação externa – verificação junto a fontes externas ao auditado, da fidedignidade das informações obtidas internamente. Uma das técnicas, consiste na circularização das informações com a finalidade de obter confirmações em fonte diversa da origem dos dados;
- e) Exame dos registros – verificação dos registros constantes de controles regulamentares, relatórios sistematizados, mapas e demonstrativos formalizados, elaborados de forma manual ou por sistemas informatizados. A técnica pressupõe a verificação desses registros em todas as suas formas;
- f) Correlação das informações obtidas - cotejamento de informações obtidas de fontes independentes, autônomas e distintas, no interior da própria Instituição. Essa técnica procura a consistência mútua entre diferentes amostras de evidência;
- g) Inspeção física - exame usado para testar a efetividade dos controles internos administrativos, particularmente daqueles relativos à segurança de quantidades físicas ou qualidade de bens tangíveis. A evidência é coletada sobre itens tangíveis;
- h) Observação das atividades e condições – verificação das atividades que exigem a aplicação de testes flagrantes, com a finalidade de revelar erros, problemas ou deficiências que de outra forma seriam de difícil constatação. Os elementos da observação são:
 - h.1) A identificação da atividade específica a ser observada;
 - h.2) Observação da sua execução;
 - h.3) Comparação do comportamento observado com os padrões; e
 - h.4) Avaliação e conclusão.
- i) Corte das operações ou *cut-off* - corte interruptivo das operações ou transações para apurar, de forma seccionada, a dinâmica de um procedimento. Representa a “fotografia” do momento-chave de um processo;
- j) Rastreamento - investigação minuciosa, com exame de documentos, setores, unidades organizacionais e procedimentos interligados, visando dar segurança a

opinião do responsável pela execução do trabalho sobre o fato observado.

Durante a realização da auditoria, a Solicitação de Auditoria – SA é o documento endereçado ao dirigente máximo da unidade auditada, utilizado pela equipe de auditores ao longo da fase de apuração, para solicitar a apresentação de documentos, informações, justificativas e demais elementos necessários às atividades de auditoria.

A Nota de Auditoria – NA é o documento que contém solicitação de ação corretiva aplicada durante os trabalhos de campo. A NA pode servir para a proposição de ação corretiva sobre questões pontuais – falhas formais – de caráter não postergável. Também serve a recomendação de solução para eliminação de situações potencialmente danosas ao patrimônio da Instituição, passíveis de serem evitadas pela assunção de procedimentos corretivos.

O teste substantivo é utilizado pelo auditor quando este deseja obter provas suficientes e convincentes sobre as transações, que lhe proporcionem fundamentação para a sua opinião acerca de determinados fatos.

Como objetivos fundamentais dos testes substantivos, destacam-se as seguintes constatações:

- Existência real: que as transações comunicadas/registradas realmente tenham ocorrido;
- Integridade: que não existam transações além daquelas registradas/demonstradas;
- Parte interessada: que os interessados naquele registro/comunicação tenham obtido as informações na sua totalidade;
- Avaliação e aferição: que os itens que compõem determinada transação/registro tenham sido avaliados e aferidos corretamente.
- Divulgação: que as transações/registros tenham sido corretamente divulgadas.

Destaque-se que este tipo de teste é de fundamental importância na complementação dos testes de observância, considerando que é através dos testes substantivos que o auditor tem condições de constatar sobre a fidedignidade das transações e registros contábeis.

4.2.3 Procedimentos Analíticos de Auditoria

Os auditores internos deverão fundamentar as conclusões e resultados do trabalho mediante análises e avaliações apropriadas.

Os procedimentos analíticos proporcionam ao auditor interno um meio eficiente e efetivo de fazer uma avaliação da informação recolhida numa auditoria. A avaliação resulta da comparação dessa informação com expectativas identificadas ou desenvolvidas pelo auditor interno.

Os procedimentos analíticos de auditoria são úteis na identificação, entre outros aspectos, de:

- Diferenças não esperadas;

- Ausência de diferenças quando esperadas;
- Erros potenciais;
- Impropriedades potenciais ou atos não aderentes aos normativos internos;
- outras transações ou fatos não recorrentes ou não usuais.

Os procedimentos analíticos poderão ser efetuados por meio de valores monetários, preferencialmente a preços reais (e não nominais), quantidades físicas, razões e porcentagens.

Os procedimentos analíticos de auditoria incluem, mas não se limitam a análise de regressão, de razões ou de tendências observadas, as comparações entre períodos (sazonalidades), a comparação com orçamentos, às previsões e a informação externa de cunho econômico.

Os procedimentos analíticos adotados pelo auditor interno podem incluir:

- comparação de informações do período corrente com informações similares de períodos anteriores;
- comparação de informações do período corrente com orçamentos ou previsões;
- estudo de relações de informações financeiras com informações não financeiras (por exemplo, custos com pessoal com alterações no número médio de servidores);
- estudo de relações entre elementos de informação;
- comparação de informações com informações similares de outras unidades organizacionais da Instituição;
- comparação de informações com informações de segmentos econômicos nos quais a Instituição opera.

Os procedimentos analíticos de auditoria auxiliam o auditor interno na identificação de condições que possam necessitar de testes subsequentes.

Os auditores internos devem considerar as seguintes circunstâncias para avaliar em que medida se utilizarão dos procedimentos analíticos de auditoria:

- a) A importância da área a ser examinada;
- b) A adequação dos controles internos administrativos;
- c) A disponibilidade e a confiança das informações financeira e não financeira;
- d) A precisão com a qual os resultados dos procedimentos analíticos de auditoria podem ser previstos;
- e) A disponibilidade e a comparabilidade da informação referente ao segmento econômico no qual a Instituição opera;
- f) A extensão em que outros procedimentos de trabalhos de auditoria já realizados, à guisa de suporte para os resultados desta auditoria.

Quando os procedimentos analíticos de auditoria identificam resultados ou relações inesperados, os auditores internos devem examinar e avaliar esses resultados ou relações, no intuito de que se convençam de que os resultados e relações são suficientemente explicados.

Os resultados ou relações que não forem convenientemente explicados devem ser comunicados aos níveis adequados da gestão. O auditor interno pode recomendar a adoção de providências, dependendo das circunstâncias.

4.2.4 Evidências

Para registrar, na minuta do relatório, suas constatações, o auditor interno precisa obter a informação das evidências, que também são denominadas de achados de auditoria, as quais servirão para a sustentação das conclusões da equipe.

As conclusões da equipe somente se justificam se amparadas pelo suporte de evidências que devem atender a determinados requisitos/atributos de validade:

- a) Ser suficientes (permitir a terceiros que cheguem as mesmas conclusões do auditor interno);
- b) Ser relevantes ou pertinentes;
- c) Ser adequadas ou fidedignas (obtidas mediante a aplicação de um procedimento aceito profissionalmente).

4.2.4.1 Fraude ou Erro

A Resolução 983/CFC/2003 que aprovou a NBC TI 01, oferece a definição para esses termos, considerando “fraude” o *“ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários”*.

Ao termo “erro” refere-se como “[...] *ato não intencional de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros, informações e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos quanto monetários.*”.

No exercício do papel de assessor da Administração, o auditor interno ao constatar a ocorrência de fraude ou erro durante a realização do trabalho de auditoria, está obrigado a informar, sempre por escrito e de forma reservada, a identificação de indícios ou confirmação de irregularidades.

4.2.5 Documentação das Informações

Os auditores internos deverão registrar a informação relevante para fundamentar as conclusões e avaliações adequadas.

A custódia dos papéis de trabalho ficará a cargo da Unidade de Auditoria Interna. Os papéis de trabalho de auditoria são propriedades da Instituição, devendo permanecer sob rigoroso controle da Unidade de Auditoria Interna e deve ser acessível somente ao pessoal autorizado, neles incluídos os auditores do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do Tribunal de Contas da União, por exemplo, conforme explicitado no item 3.4 deste manual.

4.2.6 Supervisão do Trabalho de Auditoria

Os papéis de trabalho, contendo os programas de auditoria, estarão acessíveis aos auditores do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do Tribunal de Contas da União, de modo a assegurar que os auditores externos se satisfaçam tecnicamente, em termos de confiabilidade do trabalho anteriormente empreendido pelos auditores internos.

5. COMUNICAÇÃO DE AUDITORIA

O Chefe da AUDIN deve relatar periodicamente à Alta Administração e ao Conselho, os objetivos, responsabilidade e desempenho da atividade de auditoria interna, relativamente ao PAINT.

A frequência e conteúdo do informe são determinados pelas discussões com os gestores superiores e o Conselho e dependem da importância da informação a ser transmitida e a urgência das ações relacionadas a serem empreendidas.

A comunicação do plano de auditoria acontece através da submissão do planejamento ao CONSAD para avaliação e aprovação do PAINT, após submissão e análise prévia da CGU. Essa submissão está prevista na legislação vigente que estabelece a apresentação à CGU até o último dia útil do mês de outubro de cada ano.

Os fatores que impactam no cumprimento ou não do plano serão comunicados ao CONSAD e à Administração, conforme inciso XII do art. 14 do Regimento Interno da AUDIN.

Cada procedimento de auditoria iniciado deve ser comunicado aos gestores das unidades auditadas e os resultados serão encaminhados ao Presidente do CONSAD para apreciação e deliberação. As recomendações feitas nos relatórios tem o objetivo de minimizar os riscos associados a atividade, no entanto, o gestor assume o risco de não corrigir tais inconformidades.

O auditor interno deverá ser hábil no relacionamento com as pessoas e no processo efetivo de comunicação, compreendendo as relações humanas e mantendo relações satisfatórias com os auditados, seus clientes.

A linguagem utilizada deverá ser simples, evitando-se rebuscamento, de modo a permitir que a mensagem seja entendida por qualquer pessoa, mesmo a que não detenha conhecimentos na área auditada. Os termos, siglas e abreviaturas utilizadas devem estar sempre definidos.

5.1 Atributos de Qualidade das Informações

As informações que proporcionem a abordagem da atividade, quanto aos atos de gestão, fatos ou situações observados na Instituição devem reunir principalmente os seguintes atributos de qualidade:

5.1.1 Concisão

Utilizar linguagem sucinta e resumida, transmitindo o máximo de informações de forma breve. É característica dessa linguagem a precisão e a exatidão.

5.1.2 Objetividade

Expressar linguagem prática e positiva, demonstrando a existência real e material da informação.

5.1.3 Convicção

Demonstrar a certeza da informação que a comunicação deve conter visando persuadir e convencer qualquer pessoa para as mesmas conclusões, evitando termos e expressões que possam ensejar dúvidas.

5.1.4 Clareza

Expressar linguagem inteligível e nítida de modo a assegurar que a estrutura da comunicação e a terminologia empregada permitam que o entendimento das informações sejam evidentes e transparentes.

5.1.5 Integridade

Registrar a totalidade das informações de forma exata e imparcial, devendo ser incluídos na comunicação todos os fatos observados, sem nenhuma omissão, proporcionando uma visão completa das impropriedades/disfunções apontadas, recomendações efetuadas e conclusão.

5.1.6 Oportunidade

Transmitir a informação, simultaneamente, com tempestividade e integridade de modo que as comunicações sejam emitidas de imediato, com a extensão correta, a fim de que os assuntos neles abordados possam ser objeto de oportunas providências.

5.1.7 Coerência

Assegurar que a linguagem seja harmônica e concordante, de forma que a comunicação seja lógica, correspondendo aos objetivos determinados.

5.1.8 Apresentação

Assegurar que os assuntos sejam apresentados numa sequência estruturada, isenta de erros ou rasuras que possam prejudicar o correto entendimento, segundo os objetivos do trabalho, de forma adequada, com uma linguagem que atenda, também, aos atributos de qualidade mencionados; e

5.1.9 Conclusivo

Permitir a formação de opinião sobre as atividades realizadas. Em algumas situações identificadas, poderá ficar especificado que não cabe uma manifestação conclusiva da Unidade de Auditoria Interna.

5.2 Documentos Utilizados pela Auditoria Interna

Dentre os documentos oficiais constantes do Manual de Redação da Presidência da República, a Auditoria Interna da UNIR também faz uso de outros, específicos. Entre os quais destacam-se:

5.2.1 Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT)

É o documento elaborado para definir temas e macroprocessos que serão trabalhados pela unidade de auditoria interna da administração pública federal indireta e direta no exercício seguinte ao de sua elaboração.

5.2.2 Programa de Auditoria

Documento que detalha as ações de cada auditoria a ser realizada, ou seja, refere-se a um plano de ação detalhado e se destina, precipuamente, a orientar adequadamente o trabalho do auditor interno.

5.2.3 Solicitação de Auditoria (SA)

É o documento utilizado para formalizar, ao gestor dos recursos ou ao responsável pela área, a solicitação de documentos, de recolhimento de valores, de justificativas, informações e de esclarecimentos sobre os assuntos relevantes e pertinentes ao longo dos trabalhos de auditoria.

5.2.4 Nota de Auditoria (NA)

É a solicitação de ação corretiva aplicada durante as atividades presenciais no campo. Podem servir para a proposição de ação corretiva sobre questões pontuais (falhas formais), de caráter não postergável, e à recomendação de solução para eliminação de situações potencialmente danosas ao erário, passíveis de serem evitadas pela assunção de procedimentos corretivos.

5.2.5 Nota Técnica (NT)

É o documento que visa demonstrar o entendimento da AUDIN ou de suas unidades a respeito de determinado assunto, legislação ou decisão com vistas ao assessoramento quanto às boas práticas administrativas e à eventual atualização de normativos, bem como à recomendação de medidas saneadoras e corretivas de fluxos internos.

5.2.6 Matriz de Achados

É a ferramenta cujo objetivo é a formação de papéis de trabalho que evidenciem a relação lógica entre as técnicas aplicadas, os respectivos achados de auditoria, as causas identificadas, os efeitos incorridos pelo achado, a situação ideal (aquela que deveria ter sido encontrada), as recomendações para que se atinja a situação ótima e os benefícios que implicarão no atendimento às recomendações. O uso desta Matriz é essencial para a elucidação das etapas do trabalho, para a elaboração de um Relatório conciso e para a formação de evidências sólidas.

5.2.7 Parecer de Auditoria (PA)

É o documento emitido pelo auditor interno ao se manifestar quanto ao Relatório de Prestação de Contas Anual e Tomada de Contas Especial.

5.2.8 Plano de Providência (PP)

É o documento por meio do qual se dá ciência à chefia superior sobre a situação exata em que se encontra determinada demanda de auditoria ou processo objeto de futura ação de controle, devendo conter sugestões sobre os encaminhamentos e as providências prementes a serem adotadas.

5.2.9 Carta de Apresentação

Documento que informa o início dos trabalhos de auditoria ou de fiscalização e apresenta a equipe responsável pelas atividades previstas no programa de auditoria.

5.2.10 Relatório de Auditoria (RA)

É o instrumento formal e técnico por meio do qual se materializa a execução do seu trabalho, o resultado obtido, as constatações e as recomendações.

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

5.2.10.1 Contextualização do Trabalho

Características do órgão ou entidade, motivação do trabalho, objetivo geral e específicos.

5.2.10.2 Metodologia

Atendimento às normas de auditoria, universo auditável, período auditado, técnicas de auditoria utilizadas e demais procedimentos;

5.2.10.3 Constatações

Relato, elaborado de forma concisa pelo auditor, das verificações significativas detectadas no desenvolvimento dos trabalhos;

5.2.10.4 Recomendações

Proposição de ações destinadas à correção das inconformidades apontadas no Relatório de Auditoria;

5.2.10.5 Conclusão

Síntese da avaliação procedida, sem repetir as inconformidades já apresentadas no Relatório de Auditoria, se posicionando quanto ao atendimento do objetivo geral do trabalho de auditoria executado.

5.2.10.6 Anexos

Se necessários, os anexos tem o objetivo de detalhar constatações, inconformidades ou recomendações constantes no Relatório de Auditoria. Os anexos constituem-se de documentos originais, legislação, notas fiscais, e outros.

5.2.10.7 Apêndices

Se necessários, os apêndices são documentos elaborados pelo próprio auditor para auxiliar na análise de dados e embasar conclusões e recomendações no Relatório de Auditoria.

5.2.11 Tipos de Relatórios de Auditoria

Para apresentação do resultado do trabalho de auditoria, deve ser redigido um relatório com imparcialidade, objetividade, expressando claramente as conclusões, recomendações e providências que a Administração deve tomar após o seu recebimento. De acordo com sua finalidade estes relatórios recebem denominações que apresentamos neste item.

O Auditor Chefe deve supervisionar a elaboração e assinar todos os relatórios de auditoria, cujo original será encaminhado a(o) Presidente do CONSAD, sendo encaminhada uma cópia à Unidade Auditada.

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

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

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

As informações expostas devem ser apresentadas de maneira convincente relativamente a sua importância e razoabilidade das constatações, recomendações e sugestões. A informação deve ser suficiente, competente, relevante e útil para fornecer uma base sólida para as constatações e recomendações da Unidade de Auditoria Interna.

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

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

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

Nem toda constatação gera recomendação; e nem toda recomendação deve ser incluída no monitoramento da Unidade de Auditoria Interna.

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

As conclusões devem estar coerentes e ajustadas ao conteúdo do relatório. O relatório também deve ser convincente, de modo que as recomendações e sugestões efetuadas ganhem apoio dos atores capazes de influenciar na gestão do objeto auditado, de forma a serem efetivamente implementadas e a gerarem melhorias de desempenho ou readequação de procedimentos em benefício da Instituição.

O convencimento dos atores interessados sobre a pertinência das recomendações propostas depende da maneira como as questões de auditoria são tratadas nos relatórios. Importa que as informações sejam organizadas e dispostas com rigor técnico, com apropriado grau de detalhamento e que os principais pontos sejam destacados. O desenvolvimento do texto deve guardar coerência com a sequência lógica dos argumentos, formando um texto coeso, convincente e claro.

5.2.11.1 Relatório Preliminar de Auditoria

Documento técnico de formalização dos produtos ou resultados obtidos a partir da realização de trabalho de auditoria, emitido quando caracterizada a conveniência de informar antecipadamente o resultado parcial de trabalhos de auditoria, independente da natureza, com fins de assegurar a oportunidade e tempestividade da tomada de decisões. Consiste na versão preliminar do Relatório de auditoria e objetiva informar tempestivamente o gestor da Unidade Auditada acerca de conclusões prévias da auditoria.

Cumpra às Unidades Auditadas se manifestarem formalmente acerca das recomendações e sugestões da Unidade de Auditoria Interna no prazo estabelecido no relatório contado a partir da data de recebimento deste. As manifestações dos gestores serão analisadas,

e as constatações não atendidas pelas mesmas serão mantidas.

5.2.11.2 Relatório de Auditoria (Definitivo)

A comunicação dos resultados representa momento em que se apresentam os achados e suas respectivas recomendações. Tal comunicação dos resultados se expressa no Relatório de Auditoria e tem como finalidade informar à organização acerca dos resultados do trabalho realizado, demonstrando as recomendações e soluções para os achados identificados.

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

A discussão das conclusões e recomendações deve ser realizada em reunião de encerramento dos trabalhos com o gestor. Além disso, enviada a versão preliminar do relatório de auditoria, em caráter confidencial, para apreciação do responsável de cada unidade organizacional auditada no prazo de 10 (dez) dias úteis. Estas discussões e revisões ajudam a assegurar que não se verificaram mal entendidos ou incompreensões acerca dos fatos, dando a oportunidade ao auditado para esclarecer pontos específicos e para expressar pontos de vista sobre as constatações e recomendações.

As manifestações do gestor auditado posteriores a emissão do Relatório de Auditoria (Definitivo) serão analisadas pela Unidade de Auditoria Interna e juntadas ao processo.

5.2.11.3 Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT)

O RAINT é elaborado seguindo as orientações técnicas emanadas pelo Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a Controladoria Geral da União – CGU, com base nas normas vigentes que regem a matéria, o qual dever ser encaminhado ao órgão setorial da CGU-RO, cujo objetivo é demonstrar a execução das ações planejadas, e avaliação do PAINT, bem como as atividades requeridas pela Alta Administração, durante o exercício.

6. MONITORAMENTO

Com o objetivo de verificar se as auditorias realizadas obtiveram os resultados esperados, no caso em que houver recomendações nos relatórios emitidos pela Unidade de Auditoria Interna será implementado o Plano de Providências.

O Plano de Providências da Unidade de Auditoria Interna consistirá no acompanhamento das providências adotadas ou não em decorrência das recomendações emitidas para o dirigente/gestor da unidade auditada. Terá por objetivo monitorar a implementação das medidas corretivas que contribuam para redução ou eliminação das impropriedades ou irregularidades verificadas nos trabalhos de auditoria anteriormente efetuados.

São finalidades do monitoramento:

- Verificar se estão sendo tomadas providências para sanar as irregularidades apontadas;
- Acompanhar a evolução das unidades auditadas;
- Analisar se as auditorias realizadas obtiveram os resultados esperados;
- Auxiliar os gestores das unidades a verificar se as ações adotadas contribuíram para o alcance dos resultados desejados.

A Auditoria Interna, contudo, ao formular recomendações e posteriormente acompanhá-las, deve manter a sua objetividade e independência e, portanto, preocupar-se em verificar mais a correção das deficiências identificadas do que o cumprimento de recomendações específicas.

Para o monitoramento, poderão ser utilizados memorandos, denominados como Memorando de Monitoramento, que devem ser numerados sequencialmente. Os memorandos de monitoramento serão encaminhados à direção (Reitoria, pró-reitoria, direção de unidade de ensino e de unidade administrativa) da unidade que responde pela atividade ou ação constante na recomendação, alerta ou determinação.

Caso a direção da unidade repasse o memorando de monitoramento a um de seus setores, estes, em hipótese alguma, encaminharão a resposta diretamente para o órgão de Auditoria Interna. A resposta dos setores será encaminhada para a direção da sua unidade com o objetivo de que esta tome ciência e efetue eventuais ajustes na resposta, possibilitando, desta forma, o exercício do controle pela unidade hierárquica superior.

Caso o setor que recebeu o memorando não seja competente para se manifestar (o assunto questionado não seja de sua atribuição) o memorando, com tal informação, deve ser devolvido à direção de sua unidade, para que esta possa encaminhar a unidade correta.

Tipos de monitoramento:

1. Auditoria/Solicitação interna:
2. Auditoria/Solicitação CGU :
3. Auditoria/Solicitação TCU:

Para fins de atualizar e compilar as pendências de auditorias anteriores, a AUDIN agregará essas pendências aos novos relatórios de auditoria a serem elaborados, sem prejuízo dos prazos e condições para apresentação de respostas estabelecidas no momento da primeira notificação.

Referências:

Blog NESTQUEST Atualidade sobre Market Reserch/By Carlos Ochoa - Amostragem <https://www.netquest.com/blog/br/blog/br/amostragem-probabilistica-nao-probabilistica> acessado em 22.03.2017.

Brasil. Decreto 3591, de 06 de setembro de 2000.

Brasil. www.cgu.gov.br, acessado em 09.03.2017

Brasil. www.tcu.gov.br, acessado em 10.03.2017

Brasil. Manual de Auditoria da Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB)

Brasil. Manual de Auditoria da Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Brasil. Manual de Auditoria da Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF)

Brasil. Manual de Auditoria da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)

Brasil. Manual de Auditoria da Universidade Federal de Pelotas (UFPEL)

Brasil. Manual de Auditoria da Universidade Federal de São Carlos (UFSCAR)

Brasil. Manual de Auditoria do Superior Tribunal de Justiça (STJ)

Brasil. Resolução 986/2003, Conselho Federal de Contabilidade (CFC)

Brasil. Tribunal de Contas da União. Técnica de amostragem para auditorias/Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Secretaria Adjunta de Fiscalização, 2002.

Brasil. Tribunal de Contas da União. Curso de avaliação de controles internos / Tribunal de Contas da União. Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Bruno Medeiros Papariello. 2. ed. – Brasília : TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012. 56 p. Aula 2. Modelos de referência para controle interno.

Brasil. Tribunal de Contas da União. Curso de avaliação de controles internos / Tribunal de Contas da União; Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Bruno Medeiros Papariello. 2. ed. – Brasília : TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012. 38 p. Aula 4. Avaliação do controle interno em nível de atividades.

Instituto dos Auditoria Internos do Brasil. DECLARAÇÃO DE POSICIONAMENTO DO IIA: O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA NO GERENCIAMENTO DE RISCOS CORPORATIVO. Emitido: janeiro de 2009 GRC DP Revisado: Página 1 de 9 © 2009 The Institute of Internal Auditors.

Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Normas Internacionais para prática profissional de auditoria interna. Emitido: outubro de 2008 *Normas Internacionais*. Revisado: outubro de 2010 Página 1 de 22. © 2010 The Institute of Internal Auditors

Jund, Sérgio. Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos. 7.ed. Rio de Janeiro. Elsevier, 2005.

Lima, D. V, Castro, R.G. Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial: com modelos de documentos e pareceres utilizados. São Paulo, Atlas, 2003.

Marchiori, Marlene. Pesquisadora Líder do Grupo GECORP. Professora e pesquisadora – Programa de Pós-Graduação em Administração – PPGA – Universidade Estadual de Londrina e Lourenço, Milene Rocha, Bolsista de Iniciação Científica e atualmente profissional de Relações Públicas. A PRÁTICA DA COMUNICAÇÃO DE RISCO NAS ORGANIZAÇÕES.

FACESI EM REVISTA Ano 4 – Volume 4, edição especial – 2012 - ISSN 2177-6636. .
Universidade Estadual de Londrina 2011.

O Propósito do Controle Estatístico do Processo em Tempo Real.
<http://www.datalyzer.com.br/site/suporte/administrador/info/arquivos/info60/60.html> acessado em
05.04.2017.