Apêndice XXX

**Técnicas de Auditoria**

Sumário

[INTRODUÇÃO 2](#_Toc145941341)

[INSPEÇÃO FÍSICA 2](#_Toc145941342)

[ANÁLISE DOCUMENTAL 3](#_Toc145941343)

[CONFIRMAÇÃO EXTERNA 4](#_Toc145941344)

[INDAGAÇÃO 6](#_Toc145941345)

[OBSERVAÇÃO 7](#_Toc145941346)

[REEXECUÇÃO 8](#_Toc145941347)

[RECÁLCULO 9](#_Toc145941348)

[RASTREAMENTO 10](#_Toc145941349)

[VOUCHING 11](#_Toc145941350)

[PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS 12](#_Toc145941351)

[BENCHMARKING 14](#_Toc145941352)

[TÉCNICAS DE AUDITORIA ASSISTIDAS POR COMPUTADOR 16](#_Toc145941353)

[USUÁRIO OCULTO 18](#_Toc145941354)

# INTRODUÇÃO

A coleta e a análise de dados ocorrem por meio da execução dos testes ou procedimentos de auditoria previstos na matriz de planejamento, a fim de obter evidências, com base nas quais serão respondidas as questões de auditoria. Os procedimentos podem ser classificados em tipos, conhecidos como Técnicas de Auditoria.

É fundamental observar a finalidade específica de cada técnica, de modo a evitar a aplicação de técnicas inadequadas, a execução de exames desnecessários e o desperdício de recursos humanos e de tempo.

A seguir apresentamos algumas Técnicas de Auditoria que podem ser aplicadas isoladamente ou de forma conjugada, visto que tais técnicas não são excludentes, mas complementares.

# INSPEÇÃO FÍSICA[[1]](#footnote-2)

A técnica de inspeção é utilizada para testar a efetividade dos controles relativos à segurança de quantidades físicas ou qualidade de bens tangíveis. Por exemplo: contagem de estoques, constatação da existência de determinada obra, medição de obra, etc..

A técnica deve ser aplicada conforme as etapas descritas a seguir:

**Planejamento**

1. Estabelecer o escopo de ativos tangíveis a serem inspecionados.

2. Definir os objetivos, a amostra, os critérios e os limites da análise.

3. Definir as competências necessárias para a realização da inspeção, consideradas a especialidade e a complexidade dos objetos avaliados.

4. Indicar o(s) auditor(es) com a competência apropriada para executar a inspeção.

5. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.

**Execução**

6. Informar ao responsável pela unidade ou objeto auditado o ativo ou conjunto de ativos que serão inspecionados.

7. Executar a inspeção, considerando os seguintes requisitos, em conformidade com a respectiva documentação de suporte:

i. identificação - realizar exame visual para identificar o objeto da inspeção;

ii. existência física - confirmar a efetiva existência do objeto;

iii. autenticidade - verificar a autenticidade do objeto;

iv. quantidade - confirmar se a quantidade, o volume e as dimensões conferem com as especificações do objeto;

v. qualidade - confirmar, por meio de exame visual técnico ou de outras ferramentas (como exame laboratorial, quando necessário), se o ativo inspecionado possui as características técnicas de qualidade, de apresentação ou de desempenho contidas nas especificações do objeto, bem como se permanece em uso e em condições adequadas.

8. Solicitar as devidas justificativas ou esclarecimentos da gestão para os casos em que a equipe concluir pela existência de desconformidades ou irregularidades relevantes relacionadas ao objeto inspecionado.

# ANÁLISE DOCUMENTAL[[2]](#footnote-3)

A técnica de análise documental consiste na comprovação por meio de documentos, da autenticidade de atos e fatos de interesse da auditoria. Por exemplo: exame de notas fiscais, exame dos termos de contrato devidamente assinados.

A técnica deve ser aplicada conforme as etapas descritas a seguir:

**Planejamento**

1. Estabelecer o escopo de transações cuja documentação de suporte será avaliada por meio da aplicação da técnica de análise documental.

2. Definir os objetivos, a amostra, os critérios e os limites da análise.

3. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.

**Execução**

4. Solicitar ao responsável pela unidade ou objeto auditado a disponibilização dos documentos que serão analisados, com base na amostra definida no planejamento, se for o caso.

5. Executar a análise documental, verificando a existência dos seguintes requisitos de validade para cada transação/documento analisado:

i. autenticidade - confirmar a fidedignidade e confiabilidade do documento;

ii. normalidade - verificar se a transação suportada pelo documento analisado guarda relação com as operações executadas e se está de acordo com os objetivos e normativos da unidade ou objeto auditado;

iii. aprovação - verificar se os documentos de suporte da transação foram aprovados por pessoa devidamente autorizada e competente;

iv. oficialidade (ou formalidade) - verificar se as informações constantes da documentação são corretas (datas, destinatários, valores etc.) e, quando requerido, se existe o devido registro em órgão competente.

6. Avaliar os resultados das verificações, em conjunto, e formar opinião sobre a legitimidade (ou não) dos documentos que suportam as transações selecionadas no escopo do trabalho de auditoria.

7. Solicitar as devidas justificativas ou esclarecimentos da gestão para os casos em que a equipe concluir pela ausência de legitimidade documental.

# CONFIRMAÇÃO EXTERNA[[3]](#footnote-4)

A técnica de confirmação externa, ou de circularização, consiste na obtenção de declaração formal e isenta de pessoa independente e estranha ao órgão ou entidade objeto de auditoria. Por exemplo: solicitação de saldo de conta bancária, confirmação de bens em poder de terceiros. O pedido de confirmação é feito pela equipe de auditoria ao titular do órgão ou entidade auditada, o qual solicita ao destinatário, em papel timbrado, a remessa dos dados para os auditores. O pedido de confirmação pode ser positivo ou negativo;

* negativo, quando a falta de resposta é tida como confirmação. Este procedimento é pouco usado em função do risco envolvido.
* positivo, quando é necessária resposta da pessoa de quem se quer obter confirmação formal, sendo o mais utilizado. Esse pode ser:

1. branco: quando não constam valores, e

2. preto: quando solicitada a confirmação de saldos e valores em determinada data.

A técnica deve ser aplicada conforme as etapas descritas a seguir:

**Planejamento**

1. Estabelecer o escopo de transações cuja validade deve ser confirmada junto a partes externas (pessoas, empresas, órgãos fiscalizadores etc.) à unidade ou ao objeto auditado.

2. Definir os objetivos, a amostra (se for o caso), os critérios e os limites da análise.

3. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.

4. Permanecer alerta ao fato de que, mesmo que não definida na fase de planejamento, a confirmação externa pode ser requerida ao longo da execução dos trabalhos.

**Execução**

5. Solicitar declaração formal, documentos ou informações às respectivas partes externas à unidade ou ao objeto auditado. Conforme o caso, os documentos ou informações podem ser obtidos diretamente em sites oficiais de órgão públicos ou de empresas relacionadas.

6. De posse dos documentos ou das informações externos, promover a verificação de sua legitimidade, considerando os mesmos requisitos aplicáveis à técnica de análise documental, conforme requerido pelas circunstâncias:

(i) autenticidade;

(ii) normalidade;

(iii) aprovação; e

(iv) oficialidade.

7. Analisar se os documentos ou as informações recebidas efetivamente corroboram, ou não, as transações auditadas.

8. Solicitar as devidas justificativas ou esclarecimentos da gestão para os casos em que a equipe concluir pela existência de desconformidades ou irregularidades relevantes relacionadas à transação em análise.

# INDAGAÇÃO

A obtenção de dados que são do conhecimento de determinados indivíduos conhecedores do processo/objeto da auditoria pode ser realizada através de técnicas como Entrevista, Questionário ou Formulário. Cada uma dessas técnicas terá utilidade ou aplicação dependendo de circunstâncias como: a complexidade do tema, as limitações de tempo, a capacidade dos funcionários envolvidos e a compatibilidade de tempo disponível nas suas agendas.

### 6.1. Entrevista

A adoção desta técnica somente é factível para a obtenção de informações de arquivos vivos, complementando ou suprindo fatos que não podem ser obtidos em fontes documentais. Por esse motivo, o auditor deve evitar incluir nas entrevistas questões que possam ser respondidas mediante a análise de documentos, que é normalmente realizada na fase de planejamento do trabalho. Ao organizar a entrevista, sua estrutura e duração, deve-se ter em mente que os entrevistados têm suas tarefas a realizar e podem não dispor de muito tempo.

Comparando-se com outras técnicas, na Entrevista as perguntas podem ficar mais claras ao entrevistado, havendo ainda a possibilidade de obter dados complementares, captar sua expressão corporal e, portanto, avaliar a adequação das respostas dadas.

As qualidades pessoais do auditor, como a comunicação verbal, disposição para ouvir e empatia vão influenciar no resultado da entrevista. O contato inicial é de fundamental importância para o desenvolvimento da entrevista. O auditor deve assimilar certos comportamentos, pois a sua forma de vestir, sua maneira de falar ou mesmo suas preferências pessoais não devem desviar a atenção do auditado, sob pena de prejudicar a obtenção das informações.

Para alcançar eficácia na realização de uma entrevista, o entrevistador deve observar as seguintes regras:

1. planejar a entrevista;
2. selecionar o entrevistado de acordo com o objetivo;
3. definir o número de entrevistados;
4. relacionar as questões por ordem de importância (roteiro); e
5. programar a entrevista através de contato telefônico e/ou e-mail.

Em uma entrevista, as perguntas devem ser feitas uma de cada vez não induzindo as respostas do entrevistado. Para melhor controle, recomenda-se não saltar perguntas, mesmo que o auditor entenda que a resposta já foi dada anteriormente. Nesse caso, antes de fazer a pergunta, deve-se fazer referência ao que foi respondido anteriormente.

O auditor também não deve se restringir às questões preestabelecidas no roteiro. Caso entenda ser necessária a formulação de outras perguntas para o melhor entendimento das questões, deverá fazê-lo.

O auditor deve estar atento não apenas ao roteiro preestabelecido, mas também a toda comunicação não verbal por parte do auditado – expressões, gestos, entonações, hesitações, sinais – cuja captação é muito importante para a compreensão e validação do que foi efetivamente dito. Assim, cabe ao auditor ouvi-lo atentamente, estimulando o fluxo natural das informações, sem forçar-lhe as respostas.

Podem surgir situações em que o auditado solicite opinião do auditor em um determinado assunto. O auditor não deve recusar-se a atendê-lo ou responder que não entende daquele assunto, pois pode levar ao auditado a incorrer no mesmo procedimento. Contudo, para não prejudicar a entrevista, é aconselhável que o auditor apresente seus comentários somente após o término da entrevista.

As entrevistas devem ser realizadas preferencialmente por dois auditores. O objetivo é que não seja esquecida nenhuma informação colhida quando o auditor formalizar o seu resultado em papel de trabalho.

O auditor não deve confiar excessivamente em sua memória, e sim anotar os dados durante a entrevista. Tal recomendação é importante para assegurar o registro dos dados obtidos por essa técnica. Além disso, a inexistência de anotações pode suscitar dúvidas do auditado quanto à relevância das informações que está prestando. Todavia, essas anotações devem ser feitas de forma comedida, para não inibir o auditado, nem comprometer o ritmo da entrevista.

Para o auditor, uma boa forma de certificar-se de que entendeu a resposta do auditado é fazer a “pergunta de verificação”, confirmando o que foi respondido.

Depois de formalizado o resultado da entrevista, a equipe deve submetê-lo formalmente (via e-mail) ao entrevistado, estabelecendo um prazo para a ratificação das informações obtidas.

### 6.2. Questionário

Questionário é uma lista de perguntas utilizada para colher dados de um conjunto de pessoas. Refere-se geralmente aos formulários enviados pelos correios, inclusive eletrônicos ou preenchidos pelo informante, sem a presença do entrevistador.

Isoladamente, não é um instrumento de pesquisa muito eficiente, uma vez que as perguntas nele contidas, pela própria limitação humana para elaborá-las, podem não deixar claro para alguns, os tipos de informação que o auditor procura obter, principalmente quando se trata de uma amostra de pessoas que não tenham interesse direto no assunto pesquisado ou cujo nível de instrução seja incompatível com o nível das perguntas.

Como o auditor não participa do processo de preenchimento das respostas, a carta de apresentação do questionário deve deixar claro quem realiza a pesquisa, o objetivo da auditoria e o motivo pelo qual se escolheu aquela pessoa para respondê-lo. Tal carta virá acompanhada de instruções minuciosas e específicas sobre como o questionário deverá ser preenchido.

### 6.3. Formulário

A técnica de Formulário difere da empregada no Questionário porque as questões são formuladas e anotadas por um entrevistador, face a face com o informante. Na modalidade Questionário o próprio entrevistado preenche as respostas.

### 6.4 Vantagens e desvantagens

As vantagens e desvantagens observadas em cada um dos métodos de coleta de dados estão apresentadas nos quadros a seguir.

Quadro 1

|  |
| --- |
| **Entrevista** |
| **Vantagens** | **Desvantagens** |
| 1. Possibilidade de melhor compreensão das perguntas;
2. Possibilidade de se obter dados complementares;
3. Permite a captação imediata e corrente da informação desejada;
4. Permite tratar de assuntos de natureza complexa.
 | 1. É mais demorada;
2. Não permite uma grande amostra;
3. Pode provocar a inibição do entrevistado, sujeitando-se à influência do auditor.
 |

Quadro 2

| **Questionário** |
| --- |
| **Vantagens** | **Desvantagens** |
| 1. Poupa tempo;
2. Atinge maior número de pessoas simultaneamente;
3. Economiza pessoal;
4. Maior liberdade das respostas, em razão do anonimato;
5. Mais tempo para responder e em hora mais favorável.
 | 1. Percentual pequeno de questionário devolvido;
2. Grande número de perguntas sem respostas;
3. Impossibilidade de ajudar o informante em questões mal compreendidas;
4. Não pode ser aplicado aos analfabetos;
5. Na leitura de todas as perguntas, antes de respondê-las, uma pode influenciar a outra;
6. Nem sempre é o escolhido quem responde ao questionário, invalidando assim as questões.
 |

Quadro 3

|  |
| --- |
| **Formulário** |
| **Vantagens** | **Desvantagens** |
| 1. Utilizável em quase todos os segmentos da população, uma vez que é o entrevistador que o preenche;
2. Presença do pesquisador, que pode explicar os objetivos da pesquisa e elucidar perguntas que não estejam muito claras;
3. Obtenção de dados mais completos e úteis.
 | 1. Menos liberdade das respostas, em virtude da presença do entrevistador;
2. Menos tempo para responder às perguntas; não havendo tempo para pensar, elas podem ser invalidadas;
3. Insegurança nas respostas, por falta do anonimato, quando aplicável;
4. Mais demorado, por ser aplicado a uma pessoa de cada vez.
 |

### 6.5 Aspectos a serem considerados

No planejamento da execução de qualquer uma das técnicas citadas, alguns aspectos devem ser observados:

1. evitar o número excessivo de perguntas;
2. usar linguagem compatível com o público alvo;
3. certificar-se de que as perguntas não possam ser respondidas pelo próprio auditor; e
4. evitar perguntas que possibilitem respostas evasivas e/ou ambíguas.

# OBSERVAÇÃO[[4]](#footnote-5)

A técnica de observação consiste na utilização dos sentidos humanos pelo auditor (especialmente a visão) sobre atividades ou processos executados por empregados ou servidores da unidade ou relacionados ao objeto auditado e sua posterior comparação analítica com os padrões (critérios) definidos.

A técnica deve ser aplicada conforme as etapas descritas a seguir:

**Planejamento**

1. Estabelecer o escopo das atividades a serem observadas.

2. Definir os objetivos, a amostra, os critérios e os limites da análise.

3. Definir as competências necessárias para realizar a observação, consideradas a especialidade e a complexidade da atividade avaliada.

4. Indicar o(s) auditor(es) com a competência apropriada para executar a observação.

5. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.

**Execução**

6. Informar ao responsável pela unidade ou pelo objeto auditado a atividade ou conjunto de atividades que serão observadas. Se pertinente, informar local, horário e período durante o qual a observação ocorrerá.

7. Executar a observação com base no seguinte roteiro:

i. identificar a atividade a ser observada e os padrões que ela deve atender;

ii. observar a execução da atividade pelos responsáveis, registrando todos os aspectos relevantes pertinentes;

iii. comparar o resultado observado com os padrões estabelecidos para a atividade;

iv. avaliar os impactos das divergências eventualmente identificadas nas finalidades da atividade, solicitando as devidas justificativas ou esclarecimentos da gestão, tendo em mente que podem existir impactos positivos, caso identificados procedimentos que melhorem a eficácia, a eficiência ou a qualidade da atividade observada;

v. concluir sobre a conformidade ou não da atividade em relação ao padrão estabelecido, definindo as recomendações pertinentes quanto à melhoria do procedimento ou dos padrões existentes (no caso de boa prática identificada na execução).

# REEXECUÇÃO[[5]](#footnote-6)

A técnica de reexecução consiste na execução independente pelo auditor de procedimentos ou controles originalmente realizados como parte do controle interno da unidade ou do objeto auditado.

A técnica deve ser aplicada conforme as etapas descritas a seguir:

**Planejamento**

1. Estabelecer o escopo dos procedimentos, das atividades ou dos controles a serem reexecutados.

2. Definir os objetivos, a amostra, os critérios e os limites da análise.

3. Definir as competências necessárias para realizar a reexecução, consideradas a especialidade e a complexidade dos procedimentos, das atividades ou dos controles a serem reexecutados.

4. Indicar o(s) auditor(es) com a competência apropriada para realizar a reexecução.

5. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.

**Execução**

6. Informar ao responsável pela unidade ou objeto auditado os procedimentos, as atividades ou os controles que serão reexecutados sem a colaboração e a interferência de pessoas ligadas à gestão.

7. Reexecutar os procedimentos, as atividades ou os controles selecionados, sem interferência na rotina e no resultado das operações relacionadas. A reexecução pode ser realizada com base nas seguintes modalidades:

i. padronizada: o auditor segue as etapas ou os procedimentos constantes dos normativos aplicáveis;

ii. observada: o auditor replicar as etapas ou os procedimentos colhidos a partir da aplicação da técnica de observação;

8. Comparar o resultado da reexecução realizada pelo auditor com o resultado do procedimento executado rotineiramente pela unidade auditada.

9. Analisar o resultado e emitir opinião quanto à veracidade, à correção e à legitimidade dos procedimentos, das atividades ou dos controles objeto da auditoria.

10. Solicitar as devidas justificativas ou esclarecimentos da gestão para os casos em que a equipe concluir pela existência de desconformidades ou irregularidades relevantes

# RECÁLCULO[[6]](#footnote-7)

A técnica de recálculo consiste na verificação da exatidão matemática de cálculos efetuados pela unidade auditada ou por terceiros, a exemplo de lançamentos contábeis; cálculos de depreciação, de juros, de ágios ou deságios no lançamento de bônus; custo de produtos em estoque; e outros itens totalizados em quadros, tabelas ou demonstrativos financeiros.

A técnica deve ser aplicada conforme as etapas descritas a seguir:

**Planejamento**

1. Estabelecer o escopo dos cálculos ou das operações matemáticas e estatísticas a serem recalculadas.

2. Definir os objetivos, a amostra, os critérios e os limites da análise, bem como os métodos e as ferramentas a serem utilizados para a realização do recálculo.

3. Definir as competências necessárias para aplicação da técnica, consideradas a especialidade e a complexidade dos cálculos envolvidos.

4. Indicar o(s) auditor(es) com a competência apropriada para realizar o recálculo.

5. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.

**Execução**

6. Solicitar ao responsável pela unidade ou objeto auditado a disponibilização dos documentos, planilhas, ou dados que serão analisados, com base na amostra definida no planejamento.

7. Executar a conferência dos cálculos com base nos critérios, métodos e ferramentas definidas na fase de planejamento.

8. Concluir sobre a adequação, ou não, dos cálculos realizados pela unidade auditada.

9. Solicitar as devidas justificativas ou esclarecimentos da gestão para os casos em que a equipe concluir pela existência de desconformidades ou irregularidades relevantes.

# RASTREAMENTO[[7]](#footnote-8)

A técnica de rastreamento consiste na análise e na confirmação da integridade (completude) dos registros relativos a fatos administrativos ou contábeis. Por meio dessa técnica, o auditor avalia se os documentos de suporte de transações estão adequadamente registrados em relatórios, contas contábeis ou demonstrações financeiras, entre outros.

A técnica deve ser aplicada conforme as etapas descritas a seguir:

**Planejamento**

1. Estabelecer o escopo de documentos, transações e fatos administrativos ou contábeis a serem analisados e confirmados por meio de registros em relatórios, demonstrativos financeiros, movimentos contábeis etc.

2. Definir os objetivos, a amostra, os critérios e os limites da análise.

3. Elaborar fluxo, com base em estudos e levantamentos prévios, do caminho das transações e definir as possíveis etapas (passos) do processo de rastreamento.

4. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.

**Execução**

5. Solicitar ao responsável pela unidade ou pelo objeto auditado a disponibilização dos documentos, informações e registros sobre fatos administrativos ou contábeis a serem analisados, com base na amostra definida no planejamento.

6. Realizar análise documental para confirmar a validade da documentação de suporte dos fatos administrativos ou contábeis em análise.

7. Executar o rastreio da documentação ao longo das etapas e dos controles internos relacionados até seu correspondente registro em relatórios, demonstrativos financeiros, movimentos contábeis etc.

8. Concluir sobre a adequação, ou não, do registro da documentação em relatórios, demonstrativos financeiros, movimentos contábeis etc.

9. Solicitar as devidas justificativas ou esclarecimentos da gestão para os casos em que a equipe concluir pela existência de desconformidades ou irregularidades relevantes.

# VOUCHING[[8]](#footnote-9)

A técnica de vouching consiste na análise e na confirmação da existência (ocorrência) de documentação de suporte relativa a fatos administrativos ou contábeis registrados em relatórios, contas contábeis ou demonstrações financeiras, entre outros. Por meio dessa técnica, o auditor avalia se os registros estão suportados por documentação válida.

A técnica deve ser aplicada conforme as etapas descritas a seguir:

**Planejamento**

1. Estabelecer o escopo de registros em relatórios, contas contábeis e demonstrações financeiras, entre outros, que devem ser analisados e confirmados quanto ao devido suporte em fatos administrativos ou contábeis e em documentação válida.

2. Definir os objetivos, a amostra, os critérios e os limites da análise.

3. Elaborar fluxo, com base em estudos e levantamentos prévios, do caminho das transações e definir as possíveis etapas (passos) do processo de vouching.

4. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.

**Execução**

5. Solicitar ao responsável pela unidade ou pelo objeto auditado a disponibilização dos relatórios, do razão de contas contábeis, de demonstrações financeiras, dentre outros, a serem analisados, com base na amostra definida no planejamento.

6. Executar o vouching a partir do registro ao longo das etapas e dos controles internos relacionados até a respectiva documentação de suporte.

7. Realizar análise documental para confirmar a validade da documentação de suporte dos fatos administrativos ou contábeis associados.

8. Concluir sobre a adequação e o devido suporte documental dos registros constantes dos relatórios, demonstrativos financeiros, movimentos contábeis, entre outros, objeto da análise.

9. Solicitar as devidas justificativas ou esclarecimentos da gestão para os casos em que a equipe concluir pela existência de desconformidades ou irregularidades relevantes.

# PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS

Os procedimentos analíticos propiciam ao auditor um meio eficiente e efetivo de fazer uma avaliação da informação recolhida numa auditoria. A avaliação resulta da comparação dessa informação com parâmetros esperados pelo auditor. Os procedimentos analíticos de auditoria são úteis, por exemplo, na identificação de:

1. diferenças não esperadas;
2. ausência de diferenças quando esperadas;
3. erros potenciais;
4. impropriedades potenciais ou atos não aderentes aos normativos internos; e
5. outras transações/fatos não recorrentes ou não usuais.

Os procedimentos analíticos adotados pelo auditor podem incluir:

1. comparação de informações do período corrente com outras similares de períodos anteriores;
2. comparação de informações do período corrente com orçamentos ou previsões;
3. estudo de relações entre informações financeiras e não financeiras (por exemplo, custos com pessoal com alterações no número médio de empregados);
4. comparação entre informações similares de unidades organizacionais; e
5. comparação de informações com outras de segmentos econômicos nos quais a entidade opera.

Os procedimentos analíticos de auditoria auxiliam na identificação de condições que possam necessitar de testes complementares. Os auditores devem considerar as seguintes circunstâncias para avaliar em que medida utilizarão os procedimentos analíticos de auditoria:

1. a importância da área a ser examinada;
2. a adequação dos controles internos administrativos;
3. a disponibilidade e a confiança das informações financeiras e não financeiras;
4. se precisão do resultado dos procedimentos analíticos atende aos objetivos previstos; e
5. a extensão de outros procedimentos de trabalhos de auditoria já realizados, à guisa de suporte para os resultados desta auditoria.

# BENCHMARKING[[9]](#footnote-10)

A técnica de benchmarking consiste na comparação de desempenho e de boas práticas entre setores da unidade auditada ou entre a unidade auditada e organizações similares cujo desempenho positivo possa ser considerado como referência.

A técnica deve ser aplicada conforme as etapas descritas a seguir:

**Planejamento**

1. Definir, de acordo com os objetivos do trabalho, como e quando será utilizada a técnica de benchmarking ao longo das etapas da auditoria, considerando as seguintes aplicações:

i. no planejamento - apoio à definição das questões e das abordagens da auditoria, bem como os parâmetros para definição dos critérios de avaliação ou de orientação dos serviços de consultoria;

ii. na execução - fornecimento de subsídios para a identificação de falhas, de ineficiências ou de boas práticas;

iii. na comunicação dos resultados - estabelecimento de parâmetros para a proposição de recomendações e de boas práticas para melhoria da gestão.

2. Estabelecer o escopo dos indicadores, dos processos, dos resultados ou das unidades que serão objeto de comparações de desempenho, bem como os objetivos, os critérios e os limites da análise, considerando os seguintes passos:

i. Identificação da unidade ou da organização escolhida para ser a referência na aplicação da técnica – a definição da entidade de referência deve ser feita com base em:

a. prévio conhecimento da organização (unidade, área etc.), por meio do mapeamento dos pontos fortes e fracos, dos indicadores, dos resultados e dos principais processos de trabalho que devem ser comparados;

b. estudo e identificação dos líderes, dos concorrentes ou das organizações de excelência (externas ou internas) que tenham atuação, contexto, porte ou características que lhes habilitem a servir de base para o processo de comparação.

ii. Determinação dos tipos de comparação e de análise apropriados – a partir dos objetivos do trabalho, deve ser definido o tipo de comparação a ser utilizada:

a. benchmarking competitivo - estuda uma organização do mesmo setor a que pertence a unidade cujos processos se pretende aperfeiçoar;

b. benchmarking de processo – o foco de comparação não é a organização em si, mas os processos desenvolvidos por ela;

c. benchmarking estratégico - a finalidade não é um processo específico, mas a busca de estratégias competitivas de sucesso;

d. benchmarking interno - consiste na identificação e na aplicação de melhores práticas de uma área da própria organização que poderiam ser replicadas ou adaptadas em outras unidades ou processos internos.

iii. Desenvolvimento de expectativas de análise e de comparabilidade – consiste no estabelecimento de valores, de índices, de métricas ou de resultados apropriados ou esperados, a partir dos quais serão desenvolvidas as comparações e análises.

3. Definir as ferramentas ou os sistemas informatizados necessários à adequada execução do processo de comparação.

4. Definir as competências necessárias para aplicação da técnica, consideradas a especialidade e a complexidade das comparações e análises envolvidas.

5. Indicar o(s) auditor(es) com a competência apropriada para aplicação do procedimento.

6. Estruturar os papéis de trabalho a serem utilizados para o registro das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões do auditor.

**Execução**

7. A execução dos procedimentos de comparação deve considerar as seguintes etapas:

i. Realização de cálculos e/ou de comparações – processamento das informações e dos dados disponíveis, determinando os índices e os resultados decorrentes dos cálculos e das comparações realizadas com base nas melhores práticas previamente identificadas.

ii. Análise de dados e identificação de inconsistências e de boas práticas – a partir dos resultados apurados, identificar diferenças significativas ou boas práticas de gestão, com base nos parâmetros pré-estabelecidos.

iii. Investigação das inconsistências identificadas e proposição de melhorias – realização de procedimentos com vistas a investigar as distorções relevantes identificadas, de forma a determinar sua real condição, extensão e possíveis causas. Essa etapa deve ser combinada com o uso de outras técnicas de auditoria, de forma a obter evidência de auditoria adequada e suficiente sobre a existência de ineficiências, de gargalos, de inadequação de controles e de deficiências de ordem tecnológica ou de pessoal, entre outras, que serão tratadas ao longo do processo de melhoria.

# TÉCNICAS DE AUDITORIA ASSISTIDAS POR COMPUTADOR[[10]](#footnote-11)

As Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador (TAAC) estão situadas no contexto das Técnicas de Auditoria Baseadas em Tecnologia (TABC) conceituadas como sendo quaisquer ferramentas automatizadas de auditoria, como softwares gerais de auditoria, geradores de dados de teste, programas computadorizados de auditoria e utilitários de auditoria especializada. Essas técnicas envolvem a realização de análises de dados com uso de tecnologia para apoiar a avaliação de controles.

As TAAC podem melhorar significativamente a eficácia e eficiência da auditoria durante as fases de planejamento, execução, relatoria e acompanhamento das recomendações. As TAAC permitem aos auditores investigar dados e informações de forma interativa e reagir imediatamente aos resultados, modificando e aprimorando a abordagem de auditoria inicial. Os principais benefícios de sua aplicação são:

a) o aprimoramento do planejamento e do gerenciamento das auditorias;

b) realização de análises mais robustas sobre bases de dados;

c) a ampliação da cobertura dos testes de auditoria (possibilitam a análise de grandes volumes de dados);

d) a ampliação da cobertura das amostras, ou seja, possibilitam que dados de toda a população sejam analisados, o que diminui o risco de emissão de opinião equivocada pelo auditor;

e) mais robustez e assertividade na execução de testes substantivos e de controle;

f) diminuição da necessidade de realização de testes manuais;

g) simplificação ou automatização do processo de análise de dados;

h) aumento da efetividade dos procedimentos de auditoria.

Quando os dados processados com a utilização de TAAC forem usados como evidência de auditoria, em regra, deverão passar por exames de confiabilidade. Esses exames podem envolver a avaliação sobre a consistência dos controles existentes na organização para a manutenção da integridade e da segurança das informações utilizadas.

No exercício do zelo profissional devido, os auditores internos governamentais devem considerar a utilização de auditoria baseada em tecnologia e outras técnicas de análise de dados para cumprirem os objetivos estabelecidos para a auditoria. Nesse sentido, demanda-se que estejam devidamente capacitados a aplicar as principais técnicas de auditoria baseadas em tecnologia disponíveis para a execução dos trabalhos a eles designados. As ferramentas de TAAC podem ser classificadas da seguinte forma:

a) generalistas: são softwares utilizados para processar, simular, analisar amostras, gerar dados estatísticos, sumarizar, apontar duplicidade e outras funções que o auditor desejar;

b) especializadas: são softwares desenvolvidos para executar tarefas específicas e especializadas em uma circunstância definida. Podem, inclusive, ser desenvolvidos pelo auditor;

c) de utilidade geral: são aqueles softwares que não foram desenvolvidos especificamente para auditoria, mas auxiliam no processo, como planilhas eletrônicas, software de gerenciamento de banco de dados, ferramentas de Business Intelligence, software estatístico, etc.

# USUÁRIO OCULTO[[11]](#footnote-12)

A “Técnica Usuário Oculto” é uma técnica de pesquisa aplicada no âmbito governamental por pessoa treinada para utilizá-la e com perfil, preferencialmente, semelhante ao de um usuário dos produtos e serviços da organização pública avaliados, que age de forma incógnita, objetivando:

I - a experimentação e a avaliação simultâneas de produtos e de serviços públicos prestados direta ou indiretamente;

II - a avaliação da conduta ou comportamento de agentes públicos sob qualquer vínculo, de prestadores de serviços à administração, de recebedores de recursos públicos, de usuários de serviço público e de cidadãos, em suas interações com o Estado e na utilização de patrimônio público

III - a avaliação do cumprimento dos requisitos legais, de qualidade e de comportamentos estabelecidos para a prestação dos serviços públicos ou para a geração de produtos públicos;

IV - a avaliação da qualidade e da efetividade de serviço no atendimento aos usuários de serviços públicos;

V – a avaliação do cumprimento dos dispositivos dos Códigos de Ética instituídos; bem como a realização de testes de integridade;

VI - conhecer a percepção dos usuários acerca dos serviços prestados e dos produtos gerados pela administração pública;

VII - incrementar a qualidade da avaliação, da conclusão e da tomada de decisão da administração pública.

A “Técnica Usuário Oculto” pode ser adotada em observações presenciais, virtuais e nas demais formas de interações que melhor se adequem ao objetivo da avaliação.

A utilização da “Técnica Usuário Oculto” deve ser aprovada previamente ao início de cada trabalho pelo Subcontrolador de Auditoria e Controle, o qual, dependendo da complexidade do objeto de avaliação, deve submeter à autorização do Controlador Geral.

A aplicação da “Técnica Usuário Oculto” deve ser prevista no planejamento operacional do trabalho respectivo.

A utilização da “Técnica Usuário Oculto” deve ser feita mediante a elaboração e aplicação de questionários de pesquisa específicos que visem avaliar o cumprimento dos requisitos de qualidade, de condutas e de comportamentos, dentre outros.

Os integrantes das equipes designadas para realização do trabalho que utilizarem a “Técnica Usuário Oculto” deverão receber preparação específica para a sua aplicação, envolvendo questões comportamentais e técnicas que devem ser cumpridas, incluindo o perfeito entendimento e a capacitação para aplicação do questionário elaborado.

Excepcionalmente, as experiências particulares obtidas por integrantes da Controladoria Geral nas interações com serviços públicos municipais poderão ser utilizadas em avaliações realizadas pela Subcontroladoria de Auditoria e Controle, e poderão, também, ser consideradas como “Técnica Usuário Oculto”, desde que o servidor da CGM Rio não tenha se identificado como tal quando da referida interação e que possua evidência dos fatos reportados, cabendo ao Subcontrolador de Auditoria e Controle aprovar essas utilizações.

Os trabalhos que utilizarem a “Técnica Usuário Oculto” prescindem de comunicação prévia e/ou concomitante aos órgãos e entidades avaliadas quanto à sua realização e de apresentação da Ordem de Serviço.

Em casos de trabalhos que necessitem de obtenção de informações prévias junto ao órgão e entidade, poderá ser apresentada a Ordem de Serviço, não sendo, entretanto, informada a realização de testes baseados na “Técnica Usuário Oculto”.

No desenvolvimento dos testes que utilizarem a “Técnica Usuário Oculto”, os integrantes da equipe não poderão se identificar como avaliadores aos gestores, aos servidores municipais, aos usuários e aos demais integrantes do públicoalvo, devendo portar-se como usuário-padrão do serviço ou como observador.

Não poderão ser designados para trabalhos que utilizem a “Técnica Usuário Oculto” os servidores que possam ser reconhecidos pelo público-alvo como integrantes da CGM Rio, devendo esses informar à coordenação do trabalho acerca desse impedimento.

No caso de, no momento em que estiver adotando a “Técnica Usuário Oculto”, o servidor da CGM Rio deparar-se com situação em que pode ser ou que foi reconhecido como servidor da CGM Rio, este deve suspender o trabalho imediatamente e não emitir qualquer comentário sobre isso no local, devendo comunicar prontamente o fato ao coordenador do trabalho.

Os integrantes das equipes de trabalho estão autorizados a interagir com gestores, servidores municipais e usuários dos serviços, bem como a solicitar informações e a formular demandas à administração municipal, ainda que se trate de situações simuladas, não acarretando, esse procedimento, em qualquer tipo de transgressão funcional ou profissional.

Na interação com os gestores, servidores municipais e usuários dos produtos e serviços prestados pela municipalidade, as equipes de trabalho poderão abordar questões que visem conhecer as necessidades desse público e obter sugestões de práticas que devem ser adotadas para a melhoria dos processos de geração e entrega de produto e de prestação de serviços pela administração municipal.

As necessidades e sugestões coletadas pelas equipes de trabalho poderão ser consideradas na formulação das conclusões de seus trabalhos e na elaboração das sugestões de melhorias, devendo constar dos respectivos relatórios que se referem a informações considerando os pontos de vista do público-alvo, quando esse for o caso.

Os resultados obtidos com a aplicação da “Técnica Usuário Oculto” devem ser baseados em evidências obtidas durante os testes, registrando-se as observações em papéis de trabalhos específicos.

A fim de maior abrangência e estímulo ao controle social, o Controlador Geral poderá convidar membros da sociedade civil e de instituições de ensino para auxiliarem à CGM Rio em seus trabalhos, incluindo aqueles que utilizem a “Técnica Usuário Oculto”.

1. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Orientação Prática: Serviços de Auditoria**. Brasília: CGU, 2022 [↑](#footnote-ref-2)
2. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Orientação Prática: Serviços de Auditoria**. Brasília: CGU, 2022 [↑](#footnote-ref-3)
3. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Orientação Prática: Serviços de Auditoria**. Brasília: CGU, 2022 [↑](#footnote-ref-4)
4. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Orientação Prática: Serviços de Auditoria**. Brasília: CGU, 2022 [↑](#footnote-ref-5)
5. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Orientação Prática: Serviços de Auditoria**. Brasília: CGU, 2022 [↑](#footnote-ref-6)
6. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Orientação Prática: Serviços de Auditoria**. Brasília: CGU, 2022 [↑](#footnote-ref-7)
7. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Orientação Prática: Serviços de Auditoria**. Brasília: CGU, 2022 [↑](#footnote-ref-8)
8. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Orientação Prática: Serviços de Auditoria**. Brasília: CGU, 2022 [↑](#footnote-ref-9)
9. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Orientação Prática: Serviços de Auditoria**. Brasília: CGU, 2022 [↑](#footnote-ref-10)
10. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal.** Brasília: CGU, 2017. [↑](#footnote-ref-11)
11. RESOLUÇÃO CGM Nº 1.600, DE 22 DE JANEIRO DE 2020. Define o conceito para “Técnica Usuário Oculto”, em substituição à “Técnica Cliente Oculto”, estabelece a utilização da “Técnica Usuário Oculto” no âmbito da Controladoria Geral – CGM Rio [↑](#footnote-ref-12)