



Enap

# Técnicas de Auditoria Interna Governamental

Módulo

## 6 Técnicas de Obtenção da Evidência Analítica- Parte 2



## **Fundação Escola Nacional de Administração Pública**

### **Presidente**

Diogo Godinho Ramos Costa

### **Diretor de Desenvolvimento Profissional**

Paulo Marques

### **Coordenador-Geral de Produção de Web**

Carlos Eduardo dos Santos

### **Conteudista/s**

Ricardo André Macedo Fontenele (Conteudista, 2020);

Sergio Filgueiras de Paula (Revisor, 2020)

Danusa da Matta Duarte Fattori (Revisora, 2019);

Priscila Campos Pereira (Coordenadora, 2020)

**Curso produzido em Brasília 2020.**

**Desenvolvimento do curso realizado no âmbito do acordo de Cooperação Técnica FUB / CDT / Laboratório Latitude e Enap.**



Enap, 2020

**Enap Escola Nacional de Administração Pública**

Diretoria de Educação Continuada

SAIS - Área 2-A - 70610-900 — Brasília, DF



# Sumário

<b>1. Procedimentos Analíticos.....</b>	<b>5</b>
1.1. Contextualização da Técnica.....	5
1.2. Aplicação da Técnica.....	6
1.3. Explorando a Técnica.....	10
<b>2. Benchmarking.....</b>	<b>12</b>
2.1. Contextualização da Técnica.....	12
2.2. Aplicação da Técnica.....	13
2.3. Explorando a Técnica.....	16





## Módulo

# 6 Técnicas de Obtenção da Evidência Analítica - Parte 2

Olá!

Desejamos boas-vindas ao **módulo 6** do curso **Técnicas de Auditoria Interna Governamental**. É um prazer ter você como participante e auxiliar na construção do seu conhecimento acerca desse tema.

Neste módulo abordaremos os seguintes tópicos:

- Procedimentos Analíticos.
- *Benchmarking*.

**Desejamos um excelente estudo!**

## 1. Procedimentos Analíticos

Ao final desta unidade, você deverá ser capaz de:

- Aplicar a técnica procedimentos analíticos na auditoria governamental.

### 1.1. Contextualização da Técnica

Acompanhe a definição de procedimentos analíticos prevista no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental, no item 4.3.4.6.7:



Os procedimentos analíticos, portanto, constituem uma técnica por meio da qual o auditor avalia informações contábeis (montantes financeiros, quantidades físicas, índices ou percentuais) mediante comparação com parâmetros ou expectativas identificados ou desenvolvidos pelo auditor.





As organizações públicas e privadas geram diversos dados e informações financeiras e não financeiras durante suas operações e prestações de contas internas e externas. Tais dados e informações, por sua vez, podem ser relacionados ou comparados entre si, ou com outras fontes, gerando novas informações, como índices, indicadores ou projeções, que auxiliam no monitoramento de operações, resultados ou riscos, apoiando a alta administração na tomada de decisão.

A atividade de auditoria interna, por meio da técnica procedimentos analíticos, também pode valer-se da realização de relações, correlações, análises e comparações entre as informações organizacionais, a fim de obter evidências ou indicativos acerca da regularidade ou da existência de distorções relevantes no contexto da auditoria, que podem servir de base para direcionar um melhor planejamento dos testes a serem realizados.

## DESTAQUE

Diversos métodos são utilizados para executar procedimentos analíticos e variam desde a realização de comparações simples até análises complexas usando técnicas estatísticas avançadas.

### 1.2. Aplicação da Técnica

Embora a definição do MOT sobre procedimento analítico enfatize a utilização da técnica a partir de informações contábil-financeiras, sua aplicação também pode ser operacionalizada a partir de outras fontes de dados, a exemplo de informações orçamentárias, operacionais e de resultados da organização auditada.

Ao utilizarem os procedimentos analíticos, os auditores analisam as relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros, verificando flutuações ou relações identificadas que, conforme seu juízo profissional, demonstram-se inconsistentes com outras informações relevantes (internas ou externas) ou que diferem significativamente dos valores esperados.

A literatura de auditoria financeiro-contábil explora e enfatiza a necessidade do uso dos procedimentos analíticos em, pelo menos, três fases do processo de auditoria:

#### Planejamento

Contribui para definir o momento, o grau de extensão e a profundidade das técnicas de auditoria na execução dos trabalhos.

#### Execução

Contribui para obtenção de evidências de forma direta ou complementar com outras técnicas.



## Relatoria

Contribui para análise das manifestações dos auditados em face dos achados. Nesse caso, a equipe pode realizar análises comparativas das informações da manifestação com os parâmetros existentes ou criados pelo auditor.

O planejamento é a fase em que os procedimentos analíticos podem contribuir como técnica protagonista. Nas demais fases, sua aplicação se dá de forma mais acessória, uma vez que as evidências obtidas pelos procedimentos analíticos necessitam da complementação ou suplementação por meio de outras técnicas.

As ferramentas de comparabilidade, usadas na aplicação dos procedimentos analíticos, são relativamente usuais nos ramos da administração e da contabilidade, sendo bastante utilizadas nos processos de tomada de decisão e nas análises econômico-financeiras. Algumas dessas ferramentas são:

### Comparação de dados absolutos

Comparação de um resultado com um resultado esperado ou planejado, por exemplo: orçamento executado e orçamento autorizado.

### Análise vertical ou de índices financeiros

Análise de quocientes de dados financeiros dentro de um demonstrativo financeiro-contábil referente a um mesmo exercício ou período. Inclui a análise de índices que podem ser levantados pela própria administração ou pelos auditores. Os índices financeiros comumente usados são: liquidez corrente (ativo circulante e passivo circulante), índice de rentabilidade (lucro e capital social), índice de endividamento (capital de terceiros e ativo total).

### Análise horizontal

Análiticamente, compara contas contábeis, indicadores financeiros e não financeiros, quadros gerenciais em relatórios, mapas de riscos (impactos versus probabilidade) entre exercícios financeiros ou períodos.

### Análise de tendência

Inclui comparações anuais de saldos de contas, análises gráficas, análise de dados financeiros, histogramas de índices e projeções de saldos com base na evolução histórica de variações de contas.

### Relações entre informações financeiras e não financeiras

Compara, em forma de razão, uma informação não financeira (como o número de



funcionários ou servidores) com uma informação financeira (como o valor da folha de pagamentos).

### **Análise de regressão**

Método estatístico avançado que usa uma (análise univariada), duas (análise bivariada) ou múltiplas variáveis (análise multivariada) dentro de uma amostra ou subgrupo a fim de prever o comportamento e de comparar as características.

A literatura especializada sugere seis passos para a aplicação da técnica procedimentos analíticos de forma mais apropriada. Vamos conhecê-los:

#### **Identificação**

O auditor deve determinar os tipos de comparação e de análises mais apropriados para cumprir a finalidade das verificações a serem realizadas, as informações e dados a serem utilizados e sua confiabilidade, levando em consideração a fonte, a comparabilidade, a natureza, a relevância e os controles sobre a elaboração dos dados.

#### **Desenvolvimento de expectativas**

Refere-se à predição, baseada em informações colhidas a partir do conhecimento do objeto, da organização e do seu contexto, de valores ou resultados que seriam apropriados ou esperados, segundo os quais serão desenvolvidas as análises e avaliações.

#### **Realização de cálculos e comparações**

Refere-se ao processamento das informações e dos dados disponíveis, determinando os índices e resultados decorrentes da comparação.

#### **Análise de dados e identificação de diferenças significativas**

Refere-se à avaliação dos resultados apurados por meio dos cálculos e comparações realizados em face das expectativas anteriormente definidas, de forma a identificar conformidade ou distorções relevantes que devam ser consideradas. Por exemplo: transações ou eventos não usuais ou não recorrentes; resultados incompatíveis com os valores projetados; total de gastos incompatível com o volume de operações.

#### **Investigação de diferenças significativas não esperadas**

Consiste na realização de procedimentos com vistas a investigar as distorções relevantes identificadas, de forma a determinar sua real condição e extensão. Nesta etapa, também devem ser consideradas novas situações que não haviam sido



previstas no desenvolvimento das expectativas e as informações ou esclarecimentos apresentados pelos responsáveis.

### **Determinação de efeitos sobre o planejamento**

As informações decorrentes da análise e investigação das distorções relevantes e significativas identificadas deve retroalimentar o processo de planejamento da auditoria, de forma a definir ou revisar a natureza, a extensão e a profundidade dos exames e das técnicas de auditoria a serem utilizadas durante os trabalhos. Em outras palavras, o resultado da aplicação dos procedimentos analíticos pode indicar a possibilidade de revisão das técnicas de auditoria planejadas, redefinição dos tamanhos das amostras e ajustes no cronograma dos trabalhos.

Embora tenham maior relevância na fase de planejamento, é importante lembrar que os procedimentos analíticos (e os passos para sua utilização) são plenamente aplicáveis às etapas de execução e de relatoria. No entanto, como já comentado, eles terão papel coadjuvante nessas situações, na medida em que os resultados gerados se constituem em insumos para a aplicação de outras técnicas de auditoria.

Ainda que os procedimentos analíticos tenham sua origem e principal aplicação no contexto das auditorias financeiras, sua utilização também tem forte relevância em outras vertentes da auditoria, especialmente na seara da auditoria interna, em que é possível se valer da técnica tanto para aplicações pontuais, desenhadas em função dos objetivos específicos do trabalho, quanto em aplicações mais gerais, por meio de painéis de monitoramento ou sistemas de cruzamento de dados.

Nessas situações, é importante que a aplicação dos procedimentos analíticos considere as etapas tratadas anteriormente, quais sejam:

- Definição dos indicadores ou trilhas, bases de dados a serem consideradas e sua confiabilidade.
- Desenvolvimento das expectativas de análise e comparabilidade.
- Realização dos cálculos e comparações.
- Análise dos dados e das informações e identificação de inconsistências ou fragilidades.
- Investigação tempestiva das inconsistências relevantes identificadas.
- Utilização das informações na elaboração do planejamento das auditorias.

## **DESTAQUE**

Diante de todo o exposto, podemos sintetizar que os procedimentos analíticos contribuem para identificar, pelo menos:



- Diferenças inesperadas.
- Ausência de diferenças, quando esperadas.
- Erros em potencial.
- Possíveis fraudes ou atos ilícitos.
- Transações ou eventos incomuns ou não recorrentes.
- Boas práticas e pontos positivos na gestão..

### 1.3. Explorando a Técnica

Os procedimentos analíticos envolvem comparações baseadas em julgamento profissional, em análise financeiro-contábil, em métodos matemático-estatísticos, considerando dados ao longo do tempo, entre unidades operacionais ou componentes das demonstrações financeiras, para que se tenha uma noção a respeito de relações esperadas.

Podem ser classificados em sete tipos:

- Comparação de dados absolutos.
- Análise vertical.
- Análise de índices financeiros.
- Análise de tendência.
- Relações entre informações financeiras e não financeiras.
- Análise de regressão.
- *Benchmarking* externo.

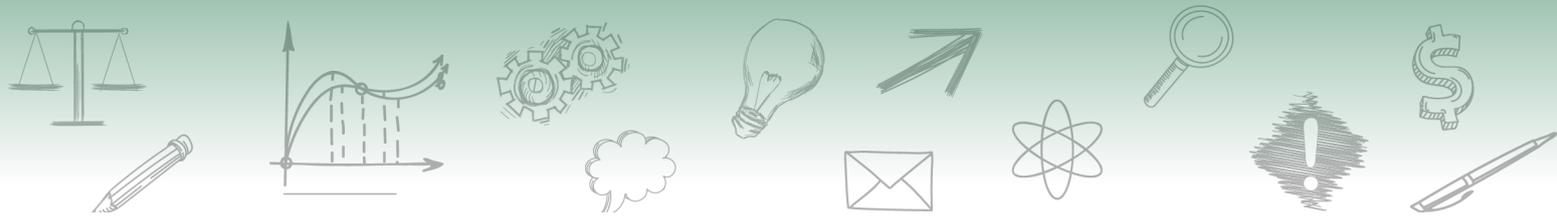
Para uma melhor aplicação da técnica, é importante que sejam observados os seguintes passos:

- Identificação.
- Desenvolvimento de expectativas.
- Realização de cálculos e de comparações.
- Análise de dados e identificação de diferenças significativas.
- Investigação de diferenças significativas não esperadas.
- Determinação de efeitos sobre o planejamento.

Conforme já abordado no curso, uma questão a ser observada é a necessidade de avaliação permanente do auditor sobre a suficiência e a confiabilidade das evidências obtidas por meio da aplicação das técnicas de auditoria. Vamos reforçar esses conceitos a seguir.

#### **Confiabilidade**

Tem relação com a natureza e a forma de obtenção das evidências e com a origem de suas fontes, se internas ou externas. Desse modo, para verificar o quanto as evidências obtidas são confiáveis, o auditor deve ter em mente as seguintes diretrizes:



Evidência mais confiável	Evidência menos confiável
Obtida de terceiros independentes.	Obtida junto à unidade auditada.
Produzidas por um processo ou sistema com controles efetivos.	Produzidas por um processo ou sistema com controles ineficazes.
Obtidas diretamente pelo auditor interno.	Obtidas indiretamente.
Proporcionadas por documentos originais.	Proporcionadas por fotocópias.
Corroboradas por informações oriundas de outras fontes.	Obtidas em uma única fonte.
Informações documentais.	Informações testemunhais.

### Suficiência

É a medida da quantidade de evidências de auditoria necessária para torná-las convincentes. Portanto, está relacionada à extensão ou à quantidade dos exames que farão parte do escopo da auditoria.

Alguns fatores que podem auxiliar na tomada de decisão referente a este atributo são:

Materialidade	Refere-se ao valor dos objetos auditados. Portanto, quanto maior o valor do objeto, maior deve ser a extensão das evidências para fundamentar as conclusões da auditoria.
Custo	A obtenção de evidências envolve custos, portanto, a equipe de auditoria deve sempre avaliar a relação custo-benefício da obtenção das evidências necessárias, de forma a identificar opções viáveis, que atendam aos objetivos do trabalho.
Crítérios de Amostragem	Testar todos os itens de uma população por vezes não é viável ou mesmo necessário para obter suficiente evidência de auditoria. Por isso, a aplicação adequada de técnicas de amostragem (probabilística ou não probabilística) para definir a extensão dos itens a serem testados pode fornecer razoável suficiência das evidências obtidas. A desconsideração dos métodos estatísticos na realização da auditoria pode afetar a suficiência das evidências.
Riscos	Quanto maiores forem os riscos associados ao objeto examinado, maior nível de asseguarção será necessário obter por meio dos procedimentos de auditoria. Nesses casos, é necessário planejar testes que garantam maior quantidade de evidências ou evidências de melhor qualidade.
Qualidade	A adequação das evidências obtidas afeta diretamente sua suficiência em uma relação inversamente proporcional. Quanto maior a qualidade das evidências (mais confiáveis, mais relevantes e mais úteis), menor a quantidade de evidências necessárias; quanto pior a qualidade, maior será a quantidade necessária.

Tenha em mente que o grau de confiabilidade e suficiência das evidências pode ser aumentado mediante combinação ou complementação com o resultado da aplicação de outras técnicas de auditoria.

### Referências

- Alvin A. Arens Randal J. Elder – Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services: an Integrated Approach, 2012, Prentice Hall.
- Audrey A. Gramling - Karla M. Johnstone - Larry E. Rittenberg, Auditoria, 2012, São Paulo, Cengage Learning.



- John W. Cook - Gay M. Minkls, Auditoria: Filosofia e Técnica, 1976, São Paulo, Saraiva.
- William Attie, Auditoria: Conceitos e Aplicações. 2018, Atlas.
- William C. Boyton, Raymond N. Johnson, Walter G. Kell, Auditoria, 2008, São Paulo, Atlas.

## 2. Benchmarking

Ao final desta unidade, você deverá ser capaz de:

- Aplicar a técnica benchmarking na auditoria governamental.

### 2.1. Contextualização da Técnica

Acompanhe a definição da técnica benchmarking prevista no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental, no item 4.3.4.6.10:



**A técnica consiste basicamente em comparar algum aspecto do desempenho de uma organização com o de outra organização, ou mesmo com outra área da própria organização, cujo desempenho positivo possa ser considerado uma referência.**



Toda organização, pública ou privada, possui missão e objetivos institucionais, que devem ser perseguidos no decurso de suas operações. Tais objetivos são estabelecidos com base nas necessidades ou expectativas de seus clientes e partes interessadas, sejam pessoas, segmentos da sociedade, empresas ou entidades públicas que, por sua vez, exigem produtos e serviços de qualidade a um custo adequado. Nesse cenário, as organizações são constantemente desafiadas a melhorar seus processos organizacionais e, por consequência, suas entregas, uma vez que, em cenários de concorrência ou de restrição fiscal, somente as melhores organizações conseguem sobreviver.

Para alcançar uma posição de excelência, elas podem valer-se de iniciativas internas focadas na melhoria de seus recursos ou processos e de referências internas ou externas junto a entidades que representam as melhores práticas em relação ao objeto ou processo sob análise. A esse processo de comparação de práticas e desempenho com os melhores do ramo ou setor, sejam eles parceiros ou concorrentes, dá-se o nome de benchmarking.



Portanto, a utilização dessa ferramenta permite às organizações conhecer, aprimorar e alavancar atividades, processos, setores ou unidades, por meio da internalização de práticas, procedimentos ou tecnologias utilizadas pela organização determinada como *benchmark*.

## SAIBA MAIS

**Benchmarking é o processo de identificação e conhecimento de organizações consideradas excelentes em algum aspecto, o qual possa ser copiado ou adaptado.**

Já *benchmark* é a organização que serve de exemplo, por ter práticas ou resultados considerados de excelência.

Fonte: adaptado de: <http://www.consultinghouse.com.br/benchmark-ou-benchmarking/>

De forma a ajudar o entendimento dessa ferramenta de avaliação, acompanhe os seguintes exemplos de situações em que o *benchmarking* poderia ser utilizado por organizações públicas na busca pela melhoria de seu desempenho:

Organização Pública	Melhoria de Processos
Escolas	Comparar metodologias pedagógicas com as escolas que possuem os melhores indicadores educacionais..
Hospitais	Comparar a qualidade de atendimento em unidades de urgência e emergência com hospitais que possuem alto nível nesses serviços.
Polícias	Comparar técnicas de investigação com polícias de países que possuem maiores índices de resolução de homicídios.
Universidades	Comparar processos de gestão das atividades de inovação e pesquisa com universidades que possuem resultados excelentes nessas áreas.

Como técnica de auditoria, o *benchmarking* pode ser utilizado em trabalhos de avaliação ou consultoria que tenham o objetivo de agregar valor por meio da identificação de referências, comparação e melhoria de processos, mediante evidenciação de boas práticas, indicação de ineficiências e proposição de recomendações com vistas ao aprimoramento do objeto auditado.

## 2.2. Aplicação da Técnica

Pode-se afirmar que o *benchmarking* é um tipo de procedimento analítico, uma vez que representa um processo de avaliação de desempenho do objeto auditado em relação a uma organização externa ou unidade organizacional interna ou externa. Desse modo, os principais passos da aplicação da técnica procedimentos analíticos também devem ser seguidos na aplicação do *benchmarking*. Vamos lembrá-los:



- Identificação da unidade ou organização *benchmark* e determinação dos tipos de comparação e de análises mais apropriados.
- Desenvolvimento de expectativas de análise e de comparabilidade.
- Realização de cálculos e de comparações.
- Análise de dados e informações para identificar inconsistências e fragilidades.
- Investigação das inconsistências identificadas e proposição de melhorias.

Importante destacar que essa técnica pode ser utilizada em diversas fases do trabalho de auditoria: no planejamento, fornecendo apoio à definição das questões e abordagens da auditoria, bem como parâmetros para definição dos critérios de avaliação; na execução, fornecendo subsídios para identificação de falhas, ineficiências ou boas práticas; e na comunicação dos resultados, ao possibilitar a proposição de recomendações e boas práticas para melhoria da gestão. A extensão, a profundidade e o momento em que será aplicada deve considerar os objetivos gerais do trabalho e as necessidades do auditado.

A adequada aplicação do *benchmarking* possibilita a identificação de diferença entre o objeto auditado e o *benchmark*, seja ele interno ou externo. Quando positiva, essa diferença indica a existência de boas práticas de gestão e, quando negativa, indica a presença de inconsistências ou fragilidades que impedem ou limitam o alcance de bons resultados.

## DESTAQUE

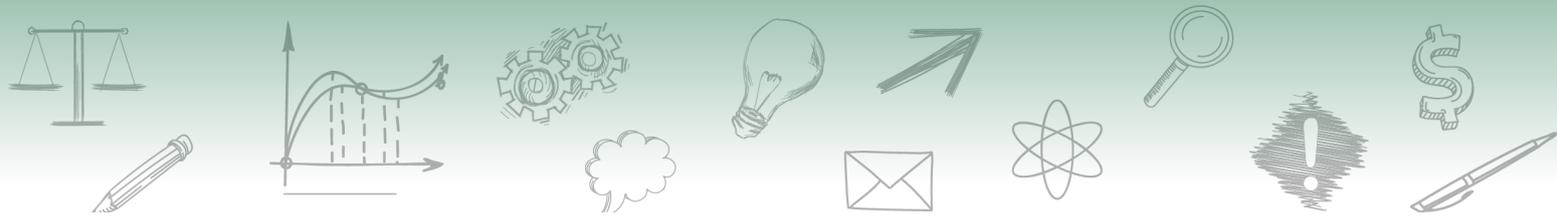
Importante destacar que o *benchmarking*, embora tenha aplicação como técnica de auditoria (objeto de nossos estudos), se trata de uma ferramenta amplamente utilizada por diversas organizações em sua busca por excelência. Nesse sentido, a literatura especializada fornece diretrizes e orientações sobre a ferramenta, que também devem ser consideradas quando utilizada no campo da auditoria.

Robert C. Camp, reconhecido estudioso do tema, ensina que o processo de *benchmarking* envolve quatro etapas principais:

- Conhecer o funcionamento da própria organização ou de determinada área, mapeando pontos fortes e fracos, indicadores, resultados e processos de trabalho.
- Estudar líderes, concorrentes ou organizações de excelência (*benchmarks*).
- Adaptar e implementar as práticas e os processos identificados como os melhores.
- Estabelecer processo de melhoria contínua, visando alcançar superioridade no mercado ou setor.

De acordo com Robert C. Camp e Savanam Chandra Sekhar, a prática do *benchmarking* pelas organizações pode gerar diversos benefícios. Alguns deles são:

- Permite que as melhores práticas de outras organizações ou de qualquer setor sejam incorporadas em uma operação.



- Estimula e motiva as pessoas cujos esforços são necessários para provocar mudanças.
- Identifica avanços tecnológicos de outro setor que podem ser incorporados em uma operação da organização.
- Estabelece contatos e interações profissionais valiosos.
- Minimiza custos e economiza tempo para adaptar as melhores práticas de outras instituições, em vez de reinventá-las internamente.
- Pontua lacunas competitivas da organização em relação aos concorrentes.
- Facilita a formulação de metas e objetivos estratégicos baseados em modelos externos para melhorar as atividades e os processos da organização.
- Estimula a organização a superar sua inércia e a pensar modelos alternativos no contexto de novas abordagens e casos de sucesso implementados em outro lugar.
- Facilita a aprendizagem organizacional e promove melhorias em áreas críticas dentro da organização, por meio da adaptação de melhores práticas e processos.

Por outro lado, deve-se estar atento a alguns fatores que podem prejudicar ou dificultar o processo de *benchmarking*. Por exemplo:

- Equipes mal estruturadas ou mal preparadas para a implantação da técnica.
- Ausência de motivação na busca de melhores práticas.
- Recursos financeiros, de pessoal ou de tempo escassos ou insuficientes para a busca das melhores práticas.
- Falta de envolvimento e comprometimento da alta administração.
- Desalinhamento do *benchmark* com a missão e os objetivos da organização.
- Gerenciamento inadequado do processo.
- Concentração excessiva no concorrente, inviabilizando a avaliação de outras alternativas ou modelos mais apropriados.

Ainda segundo a literatura especializada, essa técnica pode ser feita a partir das seguintes abordagens:

### ***Benchmarking* competitivo**

Estuda uma organização do mesmo setor a que pertence a unidade cujos processos se pretende aperfeiçoar.

### ***Benchmarking* de processo**

O foco da comparação não é a organização em si, mas os processos desenvolvidos por ela. Portanto, o *benchmarking* não é realizado necessariamente com uma organização do mesmo setor, mas com aquela que possui processos semelhantes.

### ***Benchmarking* estratégico**

A finalidade não é um processo específico, mas a busca de estratégias competitivas de sucesso.



### **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.

A partir dessa rápida abordagem do processo de *benchmarking* organizacional, deve-se ter em mente que, embora o conceito e a metodologia de aplicação da ferramenta sejam equivalentes, existe uma diferença básica que deve ser considerada na sua utilização como técnica de auditoria: o propósito.

Isso porque, enquanto o processo de benchmarking organizacional tem por objetivo a comparação com vistas à melhoria de desempenho, na auditoria, é realizado com vistas a fornecer evidências para apoiar os achados e as afirmações dos auditores em relação ao desempenho do objeto auditado.

## **2.3. Explorando a Técnica**

Relembrando o que foi ensinado nesta unidade, por ser um tipo de procedimento analítico, os principais passos para aplicação dessa técnica também podem ser aplicados no *benchmarking*, quais sejam:

- Identificação da unidade ou organização *benchmark* e determinação dos tipos de comparação e de análises mais apropriados.
- Desenvolvimento de expectativas de análise e de comparabilidade.
- Realização de cálculos e de comparações.
- Análise de dados e informações para identificar inconsistências e fragilidades.
- Investigação das inconsistências identificadas e proposição de melhorias.

### **DESTAQUE**

O *benchmarking* é uma técnica que pode ser utilizada em diversas fases do trabalho de auditoria: no planejamento, fornecendo apoio à definição das questões e abordagens da auditoria, bem como dos parâmetros para definição dos critérios de avaliação; na execução, fornecendo subsídios para identificação de falhas, ineficiências ou boas práticas; e na comunicação dos resultados, ao possibilitar a proposição de recomendações e boas práticas para melhoria da gestão.

A extensão, profundidade e o momento em que a técnica será aplicada deve considerar os objetivos gerais do trabalho e as necessidades do auditado.

Conforme já abordado no curso, uma questão a ser observada é a necessidade de avaliação permanente do auditor sobre a suficiência e a confiabilidade das evidências obtidas por meio da



aplicação das técnicas de auditoria. Vamos reforçar esses conceitos a seguir.

## Confiabilidade

Tem relação com a natureza e a forma de obtenção das evidências e com a origem de suas fontes, se internas ou externas. Desse modo, para verificar o quanto as evidências obtidas são confiáveis, o auditor deve ter em mente as seguintes diretrizes:

Evidência mais confiável	Evidência menos confiável
Obtida de terceiros independentes.	Obtida junto à unidade auditada.
Produzidas por um processo ou sistema com controles efetivos.	Produzidas por um processo ou sistema com controles ineficazes.
Obtidas diretamente pelo auditor interno.	Obtidas indiretamente.
Proporcionadas por documentos originais.	Proporcionadas por fotocópias.
Corroboradas por informações oriundas de outras fontes.	Obtidas em uma única fonte.
Informações documentais.	Informações testemunhais.

## Suficiência

É a medida da quantidade de evidências de auditoria necessária para torná-las convincentes. Portanto, está relacionada à extensão ou à quantidade dos exames que farão parte do escopo da auditoria.

Alguns fatores que podem auxiliar na tomada de decisão referente a este atributo são:

Materialidade	Refere-se ao valor dos objetos auditados. Portanto, quanto maior o valor do objeto, maior deve ser a extensão das evidências para fundamentar as conclusões da auditoria.
Custo	A obtenção de evidências envolve custos, portanto, a equipe de auditoria deve sempre avaliar a relação custo-benefício da obtenção das evidências necessárias, de forma a identificar opções viáveis, que atendam aos objetivos do trabalho.
Crítérios de Amostragem	Testar todos os itens de uma população por vezes não é viável ou mesmo necessário para obter suficiente evidência de auditoria. Por isso, a aplicação adequada de técnicas de amostragem (probabilística ou não probabilística) para definir a extensão dos itens a serem testados pode fornecer razoável suficiência das evidências obtidas. A desconsideração dos métodos estatísticos na realização da auditoria pode afetar a suficiência das evidências.
Riscos	Quanto maiores forem os riscos associados ao objeto examinado, maior nível de asseguarção será necessário obter por meio dos procedimentos de auditoria. Nesses casos, é necessário planejar testes que garantam maior quantidade de evidências ou evidências de melhor qualidade.
Qualidade	A adequação das evidências obtidas afeta diretamente sua suficiência em uma relação inversamente proporcional. Quanto maior a qualidade das evidências (mais confiáveis, mais relevantes e mais úteis), menor a quantidade de evidências necessárias; quanto pior a qualidade, maior será a quantidade necessária.



Tenha em mente que o grau de confiabilidade e suficiência das evidências pode ser aumentado mediante combinação ou complementação com o resultado da aplicação de outras técnicas de auditoria.

## Referências

- Alvin A. Arens Randal J. Elder – Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services: an Integrated Approach, 2012, Prentice Hall.
- Audrey A. Gramling - Karla M. Johnstone - Larry E. Rittenberg, Auditoria, 2012, São Paulo, Cengage Learning.
- John W. Cook - Gay M. Minkls, Auditoria: Filosofia e Técnica, 1976, São Paulo, Saraiva.
- William Attie, Auditoria: Conceitos e Aplicações. 2018, Atlas.
- William C. Boyton, Raymond N. Johnson, Walter G. Kell, Auditoria, 2008, São Paulo, Atlas.