PROGRAMAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

68. Deve ser desenvolvido e documentado um plano para cada trabalho de auditoria, que evidenciará o objetivo, o escopo, o prazo e a alocação de recursos. Os auditores devem desenvolver programas de trabalho que alcancem os objetivos de auditoria e tais programas, e seus eventuais ajustes, devem ser registrados e aprovados antes do início dos trabalhos.

69. Por constituir-se etapa de expressiva importância no resultado que se pretende alcançar com a auditoria é importante que se disponibilize o tempo necessário à fase planejamento, bem como que o planejamento elaborado atenda aos seguintes aspectos básicos:

I. Vise à consecução dos objetivos da auditoria mediante execução econômica, eficiente e oportuna dos trabalhos;

II. Considere, necessariamente, elementos de conhecimento prévio sobre o objeto auditado, seus sistemas mais importantes, seus objetivos e riscos e a eficácia de seus controles internos;

III. Explícite a natureza, a extensão e a profundidade dos exames a serem realizados e seja suficientemente detalhado de forma a não permitir equívocos na sua execução;

IV. Permita a atribuição, na fase de execução dos trabalhos, de tarefas e respectivos prazos compatíveis com a complexidade da tarefa e importância da informação buscada;

V. Seja objeto de supervisão por pessoa com perfil e competência profissional adequados e envolva suficiente discussão no âmbito da equipe de auditoria;

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

70. Os programas de trabalho devem estabelecer os procedimentos para identificar, analisar, avaliar e registrar informações durante o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria e devem ser executados de modo suficiente para alcançar os objetivos da auditoria. Limitações de escopo em função de restrições de acesso a registros oficiais ou de outras condições específicas necessárias para planejar e conduzir a auditoria devem ser registradas para declaração no relatório de como isso afetou ou pode ter afetado os resultados do trabalho.

71. O programa de auditoria, elaborado com base nos elementos obtidos na visão geral do objeto, objetiva estabelecer, diante da definição precisa dos objetivos do trabalho, a forma de alcançá-los e, deve evidenciar:

I. O objetivo e o escopo da auditoria;

II. O universo e a amostra a serem examinados;

III. Os procedimentos e as técnicas a serem utilizados, os critérios de auditoria, as informações requeridas e suas fontes, as etapas a serem cumpridas com respectivos cronogramas;

IV. A quantificação dos recursos necessários à execução do trabalho.

DESENVOLVIMENTO DAS CONSTATAÇÕES

72. Durante a fase de execução, a equipe de auditoria deve aplicar os procedimentos previstos na matriz de planejamento em busca de achados.

73. Constatações ou achados de auditoria são fatos significativos, dignos de relato pelo Auditor, constituídos de quatro atributos essenciais: situação encontrada (ou condição), critério, causa e efeito. Decorre da comparação da situação encontrada com o critério e deve ser devidamente comprovado por evidências. O achado pode ser negativo, quando revela impropriedade ou irregularidade, ou positivo, quando aponta boas práticas de gestão.

74. Achados negativos podem envolver:

74.1. Impropriedades: falhas de natureza formal de que não resulte dano ao erário e outras que tem o potencial para conduzir à inobservância aos princípios de administração pública ou à infração de normas legais e regulamentares, tais como deficiências no controle interno, violações de cláusulas, abuso, imprudência, imperícia.

74.2. Irregularidades: prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao antieconômico, desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, tais como fraudes, atos ilegais, omissão no dever de prestar contas, violações aos princípios de administração pública.

75. O desenvolvimento dos achados é o processo mais importante de uma auditoria, pois são eles que fundamentam as conclusões e as propostas de encaminhamento e, posteriormente, comunicadas aos responsáveis e demais interessados.

76. Um achado de auditoria deve ser desenvolvido de forma a apresentar uma base sólida às conclusões e às propostas de encaminhamento dos auditores atendendo, necessariamente, aos seguintes requisitos básicos:

a) ser relevante para os objetivos da auditoria para que mereça ser relatado;

b) ser apresentado de forma objetiva e estar devidamente fundamentado em evidências; e

c) apresentar consistência de modo a mostrar-se convincente a quem não participou do trabalho de auditoria.

77. O desenvolvimento dos achados de auditoria deve contemplar, no mínimo, os seguintes aspectos:

I. Situação encontrada: situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria. Deve contemplar o período de ocorrência do achado.

II. Critério de auditoria: referencial que indica o estado requerido ou desejado ou a expectativa em relação a uma situação objeto de auditoria, reflète como deveria ser a gestão, provendo o contexto para compreensão dos achados e avaliação das evidências. Trata-se da legislação, dos regulamentos, das cláusulas contratuais, de convênios e de outros ajustes, das normas, da jurisprudência, do entendimento doutrinário ou ainda, no caso de auditorias operacionais, dos referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas, que o auditor compara com a situação encontrada.

III. Causa: identifica a razão ou a explicação para a situação encontrada ou o fator ou fatores responsáveis pela diferença entre essa e o critério de auditoria. A causa é o elemento sobre o qual incidirá as ações corretivas que serão propostas. Causas comuns incluem políticas, procedimentos ou critérios mal concebidos, implementações inconsistentes, incompletas ou incorretas, deficiências ou inexistência de controles internos. A causa é o mais importante dos atributos, representando a origem da divergência que se observa entre a situação encontrada e o critério. Auditores devem se empenhar na busca da causa dos desvios que produzem resultados ou consequências adversas.

IV. Efeitos reais e potenciais: identifica os resultados ou as consequências para a entidade, o erário ou para a sociedade, da discrepância entre a situação encontrada e o critério, indicando a gravidade ou os eventuais benefícios no caso de achados positivos. Subdividem-se em duas classes: os efeitos reais, ou seja, aqueles efetivamente verificados, e os efeitos potenciais (riscos), aqueles que podem ou não se concretizar. Efeito real ou efeito potencial podem ser usados para demonstrar a necessidade de ações corretivas em resposta a eventos já ocorridos ou a riscos relevantes.

V. Evidências: conforme tratado no tópico seguinte.

EVIDÊNCIAS

78. Auditores devem ter bom conhecimento das técnicas e dos procedimentos de auditoria a fim de que possam obter evidências suficientes, adequadas, relevantes e em bases razoáveis para comprovar os achados e sustentar suas opiniões e conclusões.

79. As evidências, elementos essenciais e comprobatórios do achado, devem ser suficientes e completas de modo a permitir que terceiros, que não participaram do trabalho de auditoria, cheguem às mesmas conclusões da equipe; adequadas e fidedignas, gozando de autenticidade, confiabilidade e exatidão da fonte; pertinentes ao tema e diretamente relacionadas com o achado.

80. Somente deverão ser reunidas evidências que sejam úteis e essenciais ao cumprimento dos objetivos da auditoria. Material que porventura não tenha utilidade ou conexão clara e direta com o trabalho realizado não deverá ser considerado.

81. As evidências testemunhais devem, sempre que possível, ser reduzidas a termo e corroboradas por outras evidências.

82. São atributos das evidências:

I. VALIDADE: a evidência deve ser legítima, ou seja, baseada em informações precisas e confiáveis.

II. CONFIABILIDADE: garantia de que serão obtidos os mesmos resultados se a auditoria for repetida. Para obter evidências confiáveis, é importante considerar que: é conveniente usar diferentes fontes; é interessante usar diferentes abordagens; fontes externas, em geral, são mais confiáveis que internas; evidências documentais são mais confiáveis que orais; evidências obtidas por observação direta ou análise são mais confiáveis que aquelas obtidas indiretamente.

III. RELEVÂNCIA: a evidência é relevante se for relacionada, de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos da auditoria.

IV. SUFICIÊNCIA: a quantidade e qualidade das evidências obtidas devem convencer o leitor de que os achados, conclusões, recomendações e determinações da auditoria estão bem fundamentadas. A quantidade de evidências não substitui a falta dos outros atributos (validade, confiabilidade, relevância). Quanto maior a materialidade do objeto, o risco, e o grau de sensibilidade do auditado a determinado assunto, maior será a necessidade de evidências mais robustas.

PAPÉIS DE TRABALHO

83. Todo o trabalho de auditoria deve ser documentado de modo a assegurar a sua revisão e a manutenção das evidências obtidas. Todas as informações relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados da auditoria devem ser registradas.

84. Os papéis de trabalho constituem a documentação que evidencia todo o trabalho desenvolvido pelo auditor, contendo registro de todas as informações utilizadas, das verificações a que procedeu e das conclusões a que chegou, independentemente da forma, do meio físico ou das características intrínsecas ou extrínsecas.

85. Auditores devem preparar a documentação de auditoria em detalhes suficientes para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, incluindo a fundamentação e o alcance do planejamento, a natureza, a oportunidade, a extensão e os resultados dos procedimentos de auditoria executados, os achados de auditoria e as suas evidências.

86. Consideram-se papéis de trabalho os preparados pelo auditor, pelo auditado ou por terceiros, tais como, planilhas, formulários, questionários preenchidos, fotografias, arquivos de dados, de vídeo ou de áudio, ofícios, memorandos, portarias, documentos originais ou cópias de contratos ou de termos de convênios, confirmações externas, programas de auditoria e registros de sua execução documentada em qualquer meio, como matrizes de planejamento, de achados e de responsabilização.

87. Os documentos apresentados à equipe de auditoria serão os originais, em que constem nome do signatário, assinatura ou rubrica, devendo o responsável justificar a impossibilidade de apresentação de documentos originais. Os auditores podem requerer cópias devidamente autenticadas de documentos.

88. Os Auditores devem manter a necessária cautela no manuseio de papéis de trabalho, especialmente com documentos extraídos de sistemas informatizados e com exibição, gravação e transmissão de dados em meios eletrônicos, para evitar que pessoas não autorizadas venham a ter ciência do conteúdo neles contidos ou a sua utilização de forma danosa ao interesse público.

89. O Auditor deve ter em mente que o conteúdo e a organização dos papéis de trabalho refletem o seu grau de preparação, experiência e conhecimento. Os papéis de trabalho devem ser suficientemente completos e detalhados para permitir a um auditor experiente, sem prévio envolvimento na auditoria, entender o trabalho que foi realizado para fundamentar as opiniões e conclusões do auditor.