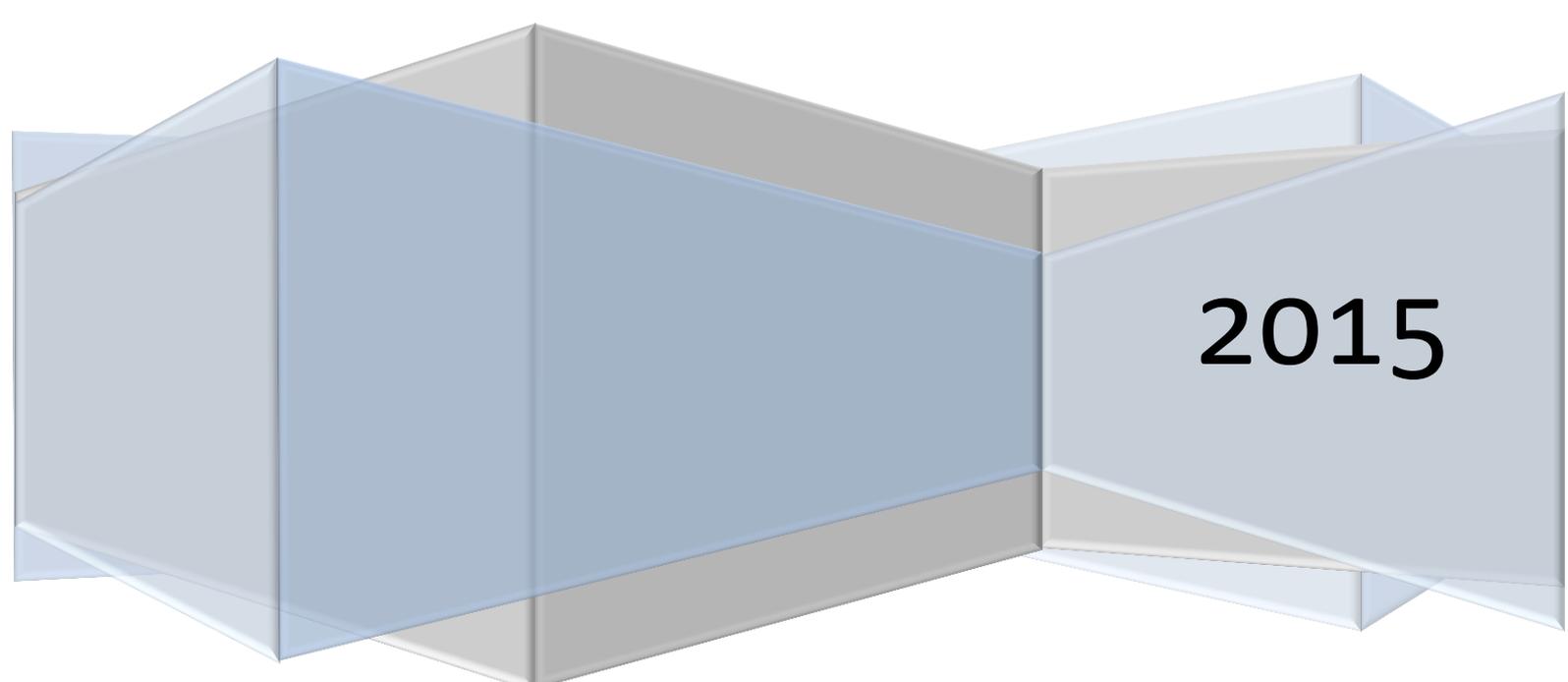


**CONSELHO FEDERAL DE ENFERMAGEM**

# **Manual de Auditoria do Sistema Cofen/Conselhos Regionais**

**Controladoria-Geral**



**2015**



**cofen**  
conselho federal de enfermagem

filiado ao conselho internacional de enfermagem - genebra

CONTROLADORIA GERAL DO COFEN

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>02</b>
<b>1 - OBJETIVOS</b>	<b>03</b>
<b>2 - CONTEXTO DO PROGRAMA</b>	<b>04</b>
<b>3 - OBSERVAÇÕES A SEREM UTILIZADAS PELO AUDITOR DURANTE OS TRABALHOS DE CAMPO</b>	<b>05</b>
<b>4 - TIPOS DE AUDITORIA</b>	<b>07</b>
<b>5 - NORMAS FUNDAMENTAIS</b>	<b>10</b>
<b>6 - PLANEJAMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA</b>	<b>33</b>
<b>7 - PROGRAMA DE AUDITORIA</b>	<b>36</b>
<b>8 - ÁREAS DE ATUAÇÃO DA AUDITORIA</b>	<b>38</b>
<b>9 - PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA</b>	<b>41</b>
<b>10 - PRINCIPAIS TÉCNICAS DE AUDITORIA</b>	<b>44</b>
<b>11 - AMOSTRAGEM</b>	<b>48</b>
<b>12 - PAPÉIS DE TRABALHO</b>	<b>51</b>
<b>13 - ANEXOS</b>	<b>54</b>

## INTRODUÇÃO

Apresentamos o Manual de Auditoria do Sistema COFEN/Conselhos Regionais, que objetiva fornecer aos membros de todo o sistema uma visão detalhada dos procedimentos de auditoria aplicados nos trabalhos desenvolvidos pela Controladoria Geral do COFEN, bem como propiciar aos gestores das Autarquias o gerenciamento dos controles internos, aplicados no desenvolvimento das rotinas executadas em suas unidades.

O Manual foi elaborado principalmente pela necessidade de padronização nos procedimentos e transparências nas ações.

## **1 - OBJETIVOS**

O Manual objetiva apresentar de forma simples, os procedimentos básicos e auxiliares dos serviços de auditoria, permitindo a visualização dos objetivos a serem alcançados no cumprimento dos trabalhos da competência da Controladoria Geral, servindo como ferramenta de facilitação ao desempenho destas atribuições.

## 2 - CONTEXTO DO PROGRAMA

As auditorias no Sistema Cofen/Conselhos Regionais serão efetuadas por todo corpo funcional da Controladoria-Geral, com base no Plano Anual de Atividades daquele exercício, tanto no Cofen quanto nos Conselhos Regionais. Para a escolha dos Conselhos Regionais que serão visitados no decorrer do exercício este se fará por matriz de risco e/ou sorteio, devidamente materializado no Plano anual de Atividades. Os auditores designados para auditorias deverão:

- Manter atualizado a pasta permanente de todas unidades sob sua custódia;
- O auditor será o responsável direto pela análise dos orçamentos, análise de balancetes mensais, relatório de auditoria, análise das justificativas e respectiva resposta, devendo os mesmos serem efetuados a contento e dentro dos padrões exigidos pela Controladoria Geral do COFEN;
- As auditorias efetuadas nas autarquias serão sempre realizadas por, no mínimo, dois auditores, cabendo ao auditor responsável pela unidade visitada, a elaboração e apresentação do relatório de auditoria;
- Esta modalidade de distribuição personalizada de trabalho, permitirá ao auditor-chefe, avaliar de forma direta, a qualidade técnica empregada no decorrer dos trabalhos desenvolvidos em “campo”;
- A cada trabalho de auditoria efetuado, tem-se a oportunidade de dimensionar a extensão dos exames efetuados, entre outras observações possíveis;
- Implementação anual do sistema de “rodízio” entre os auditores, permitindo que no mínimo um auditor precise de 7 anos para visitar e ter sob sua responsabilidade todas unidades do sistema.

### **3 - OBSERVAÇÕES A SEREM UTILIZADAS PELO AUDITOR DURANTE OS TRABALHOS DE CAMPO**

a) O Auditor (ou equipe de Auditores) só deverá apresentar-se para trabalhos de auditoria após a elaboração do Programa de Auditoria onde será definido: os objetivos do trabalho, as áreas a serem auditadas, o cronograma de execução das atividades, as questões a serem investigadas, as técnicas e procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados com a realização da auditoria.

b) O Auditor ao deslocar-se para o seu trabalho de campo, deverá estar bem apresentado;

c) O primeiro contato da equipe deverá ser com o dirigente máximo da Autarquia, nos casos Conselhos Regionais. Para o COFEN deverá ser com a chefia da área auditada;

d) O primeiro passo a ser dado pela equipe, após apresentar-se, será o de levar ao seu conhecimento, em breves palavras as metas que a equipe pretende alcançar com o trabalho de auditoria;

e) Nessa reunião, o coordenador da equipe dirá, também em breves palavras, qual a missão destinada à equipe e pedirá colaboração e apoio, objetivando um bom resultado do trabalho;

f) A equipe deverá solicitar a indicação de um local para o desenvolvimento dos seus trabalhos durante a permanência. Este local deverá ser privativo, se possível, para a equipe da auditoria;

g) O Auditor deverá evitar qualquer comentário relacionado com o seu trabalho com pessoas que não estejam fazendo parte da equipe;

h) Ainda durante a reunião preliminar a equipe deverá informar ao dirigente, no caso dos Conselhos Regionais, quais as unidades que serão visitadas;

i) A pontualidade horária durante os trabalhos (início e término) é fator de relevante importância para a boa imagem da equipe;

j) A equipe, ao deixar o local que lhe for destinado para o trabalho, deverá sempre verificar se está deixando alguma anotação feita para fins de relatório o que deverá ser evitado;

l) A equipe evitará, sempre que possível, eventuais convites para almoço, jantar, visitas a residências de dirigentes (convites muito frequentes, como parte da cortesia ou hospitalidade de assessores e dirigentes);

m) O relatório, é peça reservada (confidencial). Dessa forma, não deve o Auditor, fora do grupo, comentar o que verificou de certo ou errado;

n) O auditor (ou a equipe de auditores) deverá manter princípios éticos no cumprimento de suas atribuições, levando em consideração a honestidade, a veracidade, a exatidão, a imparcialidade e a responsabilidade, colaborando para o aumento da credibilidade do Sistema Cofen/Conselhos Regionais;

o) Durante (e após) os trabalhos de campo, o auditor (ou equipe de auditores) não deve(m) usar os resultados de uma avaliação para deturpar ou denegrir a imagem do auditado, e não fornecer, intencionalmente, informações falsas ou distorcidas sobre os auditados;

p) O auditor (ou equipe de auditores), durante sua atividade, deverá manter uma postura ética, respeitando o corpo de funcionários, colaboradores e chefias quando da realização de suas atividades, evitando posturas autoritárias, inquisidoras, injustificáveis e que causem constrangimentos aos auditados, assim como evitar comentários sobre a organização ou a terceiros;

q) O auditor (ou a equipe de auditores), deverá praticar a diplomacia, o bom senso de julgamento, o poder de análise, a honestidade e a disciplina além de demonstrar interesse e mente aberta para compreender o que está sendo auditado, levando em consideração o contexto do auditado.

## 4 - TIPOS DE AUDITORIA

4.1 - AUDITORIA DE GESTÃO - atua nas áreas inter-relacionadas da Autarquia, certificando a regularidade das contas, verificando a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos, compreendendo entre outros os seguintes aspectos:

- a) exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas;
- b) exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos;
- c) verificação da existência física de bens e outros valores;
- d) verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativos;
- e) verificação do cumprimento da legislação pertinente;
- f) análise da realização físico financeira em face dos objetivos e metas estabelecidos;
- g) análise dos demonstrativos e dos relatórios de acompanhamento produzidos com vistas à avaliação dos resultados alcançados e a eficiência gerencial;
- h) análise da adequação dos instrumentos de gestão - contratos, convênios, acordos, ajustes e outros congêneres - para consecução dos planos, programas, projetos e atividades desenvolvidas pelo gestor, inclusive quanto à legalidade e diretrizes estabelecidas;
- i) análise da compatibilização das contratações, desligamentos e remunerações de pessoal, com a legislação vigente.

4.2 – AUDITORIA DE PROGRAMAS – objetiva acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados como exemplo, termos de cooperação e convênios, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos:

- a) análise da realização físico financeira em face dos objetivos e metas estabelecidos;
- b) análise dos demonstrativos e dos relatórios de acompanhamento produzidos com vistas à avaliação dos resultados alcançados e a eficiência gerencial;
- c) verificação da documentação instrutiva e comprobatória, quanto a propriedade dos gastos realizados, e
- d) análise da adequação dos instrumentos de gestão – contratos, convênios, acordo, ajustes e outros congêneres – para consecução dos planos, programas, projetos e atividades desenvolvidas pelo gestor, inclusive quanto à legalidade e diretrizes estabelecidas.

4.3 - AUDITORIA CONTÁBIL - utilizada no exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio da Autarquia, objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

4.4 - AUDITORIA DE SISTEMA - objetiva assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, observando as diretrizes estabelecidas e a legislação específica.

4.5 - AUDITORIA ESPECIAL - objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação dos dirigentes da autarquia ou pela própria Controladoria.

Abrange a realização de trabalhos especiais de auditoria, não compreendidos na programação anual da área.

Os trabalhos de Auditoria Especial dependem de designação formal, devendo ser objeto de relatório próprio, específico e circunstanciado dos fatos examinados, elaborados em caráter restrito ou confidencial.

Incluem-se nesta modalidade os exames de fraudes, irregularidades, desmobilização, contratos especiais de grande vulto, entre outros.

4.6 – AUDITORIA OPERACIONAL – atua nas áreas inter-relacionadas do órgão/autarquia, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos. Sua filosofia de abordagem dos fatos é de apoio, pela avaliação do atendimento às diretrizes e normas, bem como pela apresentação de sugestões para seu aprimoramento.

4.7 – DILIGÊNCIAS - As diligências promovidas pela Controladoria-Geral visam buscar informações e esclarecimentos externamente ou junto aos gestores e a funcionários do Coren, sobre as razões que levaram a prática de qualquer ato orçamentário, financeiro, patrimonial e operacional, seja ele omissivo ou comissivo, executado por dirigente ou funcionário da Entidade, a fim de subsidiar os exames, atendendo designação, inclusive no apoio institucional ao Sistema de Controle Interno. Após a diligência, poderá ser emitida nota técnica sobre os assuntos levantados, contendo as revelações, conclusões, recomendações e ações corretivas adotadas, conforme o caso.

## **5 - NORMAS FUNDAMENTAIS**

### **5.1 - NORMAS RELATIVAS À PESSOA DO AUDITOR**

5.1.1 - INDEPENDÊNCIA - o Auditor no exercício da atividade de auditoria deve manter uma atitude de independência que assegure a imparcialidade de seu julgamento, nas fases de planejamento, execução e emissão de seu parecer, bem assim nos demais aspectos relacionados com sua atividade profissional.

5.1.1.1 - SOBERANIA - durante o desenvolvimento do seu trabalho, o Auditor deverá possuir o domínio do julgamento profissional, pautando-se, exclusiva e livremente a seu critério, no planejamento dos seus exames, na seleção e aplicação de procedimentos técnicos e testes de auditoria, na definição de suas conclusões e na elaboração de seus relatórios e pareceres.

5.1.1.2 - IMPARCIALIDADE - durante seu trabalho, o Auditor está obrigado a abster-se de intervir nos casos onde há conflito de interesses que possam influenciar a absoluta imparcialidade do seu julgamento.

5.1.1.3 - OBJETIVIDADE - na execução de suas atividades, o Auditor se apoiará em fatos e evidências que permitam o convencimento razoável da realidade ou a veracidade dos fatos, documentos ou situações examinadas, permitindo a emissão de opinião em bases consistentes.

5.1.2 - CONHECIMENTO TÉCNICO E CAPACIDADE PROFISSIONAL - o Auditor no exercício das atividades de auditoria deve possuir um conjunto de conhecimentos técnicos, experiência e capacidade para as tarefas que executa; conhecimentos contábeis, econômicos e financeiros; e de outras disciplinas para o adequado cumprimento do objetivo da auditoria. Deverá, ainda, ter habilidade no trato com as pessoas e comunicar-se de maneira eficaz.

5.1.2.1 - CONHECIMENTO TÉCNICO - O Auditor necessita possuir conhecimentos técnicos das diversas áreas relacionadas com as atividades auditadas, de tal forma que o permitam comprovar a legalidade e legitimidade dos atos de gestão e avaliar a economicidade, eficiência e eficácia alcançadas no desempenho dos objetivos da Autarquia sob exame, a saber:

I - ECONOMICIDADE: operacionalidade ao mínimo custo possível. Administração correta dos bens, boa distribuição do tempo, economia de trabalho, tempo e dinheiro, redução dos gastos num orçamento. É a administração prática e sistemática das operações de uma autarquia ou projeto, assegurando custos operacionais mínimos ao realizar as funções que lhe são atribuídas.

II - EFICIÊNCIA: rendimento efetivo sem desperdício desnecessário. A consecução das metas e outros objetivos constantes de programas de maneira sistemática, contribuindo para minimizar os custos operacionais, sem diminuir o nível, qualidade e oportunidade dos serviços a serem oferecidos pela autarquia, ou projeto.

III - EFICÁCIA: considera-se eficaz a administração, plano projeto ou autarquia que, na consecução de seus objetivos, consegue os efeitos necessários, ou seja, atinge as metas a que se propôs.

5.1.2.2 - CAPACIDADE PROFISSIONAL - a capacidade profissional é adquirida pela aplicação prática dos conhecimentos técnicos. O somatório de experiências obtidas entre diversas situações contribuem para o amadurecimento do julgamento profissional, possibilitando o discernimento entre situações gerais e particulares.

5.1.2.3 - ATUALIZAÇÃO DOS CONHECIMENTOS TÉCNICOS - o Auditor deve manter sua competência técnica, atualizando-se quanto ao avanço de normas, procedimentos e técnicas aplicáveis à auditoria.

5.1.3 - CAUTELA E ZELO PROFISSIONAL - no desempenho de suas funções, na elaboração do relatório e emissão de sua opinião, o Auditor necessita agir com a devida precaução e zelo profissional, devendo acatar as normas de ética profissional, o bom senso em seus atos e recomendações, o cumprimento das normas gerais de auditoria e o adequado emprego dos procedimentos de aplicação geral ou específica.

5.1.3.1 - CAUTELA PROFISSIONAL - no desenvolvimento do seu trabalho, o Auditor deve manter atitude prudente, com vistas a estabelecer uma adequada extensão dos seus exames, bem como aplicar metodologia apropriada à natureza e complexidade de cada exame.

5.1.3.2 - ZELO PROFISSIONAL - o Auditor, no desempenho de suas atividades, deverá atuar com habilidade, precaução e esmero de modo a reduzir ao mínimo possível a margem de erro.

5.1.3.3 - COMPORTAMENTO ÉTICO - no desenvolvimento de seu trabalho, o Auditor, independentemente de sua formação profissional, deve ter sempre presente que, como servidor público, se obriga a proteger os interesses da sociedade, respeitar as normas de conduta que regem os servidores públicos, não podendo valer-se da função em benefício próprio ou de terceiros. Ficando, ainda, obrigado a guardar confidencialidade das informações obtidas, não devendo revelá-las a terceiros, sem autorização específica, salvo se houver obrigação legal ou profissional de assim proceder.

## 5.2 - NORMAS RELATIVAS À EXECUÇÃO DO TRABALHO

O Auditor, no exercício de suas funções, terá livre acesso a todas as dependências do órgão ou autarquia auditada, 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.

Quando houver limitação da ação do auditor, o fato deverá ser comunicado, de imediato, por escrito, ao Controlador Geral, no caso do COFEN e ao dirigente da Autarquia auditada, nos casos dos Regionais, solicitando as providências necessárias.

5.2.1 - PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS - o trabalho deve ser adequadamente planejado, de forma a prever a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos que nele serão empregados, bem como a oportunidade de sua aplicação.

5.2.1.1 - EXAME PRELIMINAR - com o objetivo de obter os elementos necessários ao planejamento dos trabalhos de auditoria, o Auditor deve realizar exames preliminares a respeito da natureza e características das áreas, operações, programas e dos recursos a serem auditados. Para tanto, deve considerar a legislação aplicável, normas e instruções vigentes, bem como os resultados das últimas auditorias realizadas e diligências pendentes ou não de atendimento.

5.2.2 - ELABORAÇÃO DO PROGRAMA DE TRABALHO - o resultado dos exames preliminares dará suporte ao programa formal de trabalho. A elaboração de um adequado programa de trabalho de auditoria exige a determinação precisa dos objetivos do exame, ou seja, a identificação completa sobre o que se deseja obter com a auditoria; a identificação do universo a ser examinado; a definição e o alcance dos procedimentos a serem utilizados; o estabelecimento das técnicas apropriadas; a quantificação homem/hora necessária à execução dos trabalhos; e referência quanto ao uso de material e/ou documentos de exames prévios ou outras instruções específicas.

5.2.3 - AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS - o Auditor deve efetuar um adequado exame com vistas à avaliação da capacidade e efetividade dos

sistemas de controles internos - contábil, administrativo e operacional - das unidades do Sistema COFEN/Conselhos Regionais.

5.2.3.1 - CAPACIDADE DOS SISTEMAS DE CONTROLE - devem ser avaliados os procedimentos, políticas e registros que compõem os controles, com o objetivo de constatar se estes proporcionam razoável segurança para que as atividades e operações se realizem, de forma a possibilitar o atingimento das metas, em termos satisfatórios de economia, eficiência e eficácia.

5.2.3.2 - EFETIVIDADE - é necessária a realização de um exame das operações que se processam nos sistemas de controle, com o propósito de verificar se os procedimentos, políticas, mecanismos, registros, que os integram, funcionam de acordo com o previsto e se os objetivos de controle estão sendo atendidos, de forma permanente, sem desvios.

5.2.3.3 - EXAME DOS OBJETIVOS DE CONTROLE - considerando-se que as Autarquias adotam sistemas de controle que compreendem um plano de organização de todos os métodos e procedimentos, de forma ordenada, para proteger seus recursos; obter informações oportunas e confiáveis; promover a eficiência operacional, assegurar a observância das leis, normas e políticas vigentes, com o intuito de alcançar o cumprimento das metas e objetivos estabelecidos, o Auditor deverá:

a) certificar-se da existência e propriedade dos procedimentos e mecanismos de salvaguarda dos recursos humanos, financeiros e materiais, assim como do devido uso e funcionamento dos mesmos;

b) constatar se os sistemas de registros incluem a totalidade das operações realizadas e se os métodos e procedimentos utilizados permitem confiar se as informações financeira e operacional oriundas daqueles, refletem, adequadamente, a boa e regular utilização dos recursos, bem como o cumprimento das metas e dos objetivos dos programas;

c) certificar-se da existência e idoneidade dos critérios, para identificar, classificar e mensurar dados relevantes das operações, verificando, igualmente, se estão sendo adotados parâmetros adequados para avaliação da efetividade, eficiência, eficácia e economicidade dessas operações;

d) comprovar se os procedimentos estabelecidos asseguram, razoavelmente, o cumprimento das leis, regulamentos, normas e outras disposições de observância obrigatória.

5.2.3.4 - PREVENÇÃO DE IMPROPRIEDADES E IRREGULARIDADES – os sistemas de controle instituídos em uma Autarquia devem conter procedimentos, mecanismos e diretrizes que prevejam ou minimizem o percentual de impropriedades ou irregularidades. Um bom sistema de controle reduz a probabilidade de ocorrerem tais impropriedades ou irregularidades, ainda que não possa evitá-las totalmente.

5.2.4 - SUPERVISÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA - todo trabalho de auditoria, desde seu planejamento até a emissão do parecer e o consequente acompanhamento dos resultados, deve ser supervisionado.

5.2.4.1 - RESPONSABILIDADE DE QUEM DIRIGE A FUNÇÃO - o titular da Controladoria não pode supervisionar, pessoalmente, todas as atividades que envolvem a execução das auditorias. Logo, é indispensável que delegue parte dessas tarefas a chefias, supervisores ou coordenadores, devendo para isso, estabelecer mecanismos e procedimentos adequados para avaliar a atuação destes supervisores, assegurando-se que estes possuam conhecimentos técnicos e capacidade profissional suficiente ao adequado cumprimento das atribuições que lhes são conferidas.

5.2.4.2 - SUPERVISÃO DAS EQUIPES DE TRABALHO - os Auditores com atribuições de supervisão, com maior experiência, conhecimentos técnicos e capacidade profissional deverão instruir e dirigir, adequadamente, seus subordinados, no que tange à execução dos trabalhos e ao cumprimento dos

programas de auditoria, devendo, ainda, contribuir para o desenvolvimento dos seus conhecimentos e capacidade profissional. Para maior compreensão dos objetivos, alcance, enfoques, procedimentos e técnicas a serem aplicadas por parte da equipe, torna-se indispensável que os supervisores promovam a participação dos componentes das equipes na elaboração do programa de trabalho.

5.2.4.3 - INTENSIDADE DE SUPERVISÃO - o grau de intensidade da supervisão exercida sobre a equipe está diretamente relacionada aos seguintes fatores: conhecimento e capacidade profissional dos membros da equipe; o grau de dificuldade previsível dos trabalhos; e alcance de prováveis impropriedades ou irregularidades a detectar na autarquia auditada. No entanto, deverá ser evitado o cerceamento da liberdade e flexibilidade necessárias aos componentes da equipe, de tal forma que o pessoal possa alcançar seu próprio desenvolvimento profissional. As evidências da supervisão exercida deverão ficar registradas nos próprios papéis de trabalho.

5.2.4.4 - ÁREAS E ENFOQUES DA SUPERVISÃO - a supervisão deve abranger a verificação:

- a) do correto planejamento dos trabalhos;
- b) da aplicação de procedimentos e técnicas para o atingimento das metas/objetivos previstos para a execução dos trabalhos, de acordo com o programa de auditoria e seus ajustamentos porventura ocorridos;
- c) da adequada formulação dos papéis de trabalho;
- d) da necessária consistência das observações e conclusões;
- e) da fiel observância dos objetivos de auditoria;
- f) dos requisitos de qualidade dos pareceres de auditoria, compreendendo: precisão, clareza e objetividade;
- g) do cumprimento das normas e dos procedimentos de auditoria de aplicação geral.

5.2.5 - OBTENÇÃO DE EVIDÊNCIAS - em atendimento aos objetivos da atividade de auditoria, o Auditor deverá realizar, na extensão julgada necessária, os testes ou provas adequados nas circunstâncias, para obter evidências qualitativamente aceitáveis que fundamentem, de forma objetiva, suas recomendações e conclusões.

5.2.5.1 - FINALIDADE DA EVIDÊNCIA - consiste na obtenção suficiente de elementos para sustentar a emissão de seu parecer, que possam permitir ao Auditor chegar a um grau razoável de convencimento da realidade dos fatos e situações observados, da veracidade da documentação examinada, da consistência da contabilização dos fatos e fidedignidade das informações e registros gerenciais para fundamentar, solidamente, sua opinião. A validade do seu julgamento depende diretamente da qualidade das evidências.

5.2.5.2 - QUALIDADE DA EVIDÊNCIA - considera-se que a evidência é de qualidade satisfatória quando reúne as características de suficiência, competência e pertinência.

5.2.5.2.1 - SUFICIÊNCIA - quando, mediante a aplicação de testes que resultem na obtenção de uma ou várias provas, o Auditor é levado a um grau razoável de convencimento a respeito da realidade ou veracidade dos fatos examinados.

5.2.5.2.2 - ADEQUAÇÃO - entende-se como tal, quando os testes ou exames realizados são apropriados à natureza e características dos fatos examinados.

5.2.5.2.3 - PERTINÊNCIA - a evidência é pertinente quando há coerência com as observações, conclusões e recomendações da auditoria.

5.2.5.3 - CRITÉRIOS PARA OBTENÇÃO DA EVIDÊNCIA - na obtenção da evidência, o Auditor se guiará pelos critérios de importância relativa e de níveis de riscos prováveis. A importância relativa refere-se ao significado da evidência

no conjunto de informações; os níveis de riscos prováveis, às probabilidades de erro na obtenção e comprovação da evidência.

5.2.6 - IMPROPRIEDADES E IRREGULARIDADES - o Auditor no decorrer de qualquer auditoria, deverá prestar especial atenção àquelas transações ou situações que denotem indícios de irregularidades, ainda quando não sejam objeto do seu escopo inicial; e, quando sejam obtidas evidências das mesmas, deverá ser dado o devido destaque em seu parecer, com vistas à adoção de providências corretivas pertinentes.

5.2.6.1 - DETECÇÃO - não obstante não ser o objetivo primeiro da auditoria a busca de impropriedades ou de irregularidades, no decorrer dos exames, o Auditor deverá estar consciente da probabilidade de risco de tais ocorrências, atentando para as fragilidades dos controles internos; para riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados; às peculiaridades/características de como se desenvolvem as operações; para a atitude do pessoal ante os controles existentes, assim como comportamentos indevidos.

5.2.6.1.1 - O adequado conhecimento da natureza e peculiaridade das operações permitem ao Auditor a identificação de indicadores de irregularidades. Os indicadores podem surgir como consequência dos controles estabelecidos; pelos resultados dos trabalhos efetuados pelos próprios auditores; ou por outras fontes de informações.

5.2.6.1.2 - Quando se manifestam tais indicadores, os Auditores estão obrigados a ampliar o alcance dos procedimentos necessários, a fim de evidenciar, nestes casos, a existência de irregularidades.

5.2.6.1.3 - A aplicação dos procedimentos de auditoria não garante, a detecção de toda impropriedade ou irregularidade; portanto, a manifestação posterior de uma situação imprópria ou irregular ocorrida no período submetido a exame não significa que o trabalho efetuado pelo Auditor tenha sido inadequado,

sempre e quando possa demonstrar que o efetuou de acordo com o estabelecido pelas Normas de Auditoria do Sistema de Controle Interno.

5.2.6.2 - APURAÇÃO - a apuração de impropriedades e irregularidades exige do Auditor extrema prudência e profissionalismo, a fim de alcançar com efetividade os objetivos propostos para a apuração.

5.2.6.3 - No exercício de suas atividades, o Auditor ao verificar a ocorrência de irregularidades, deverá levar o assunto através do Termo de Justificativas ao conhecimento da chefia área, no caso do COFEN, e ao dirigente máximo da Autarquia, solicitando os esclarecimentos e justificativas pertinentes.

### 5.3 - NORMAS RELATIVAS A OPINIÃO DO AUDITOR

5.3.1 - No âmbito do Sistema Cofen/Conselhos Regionais, quando da opinião do Auditor, esta deverá ser expressa com base em Relatório de Auditoria, por meio de Parecer e Certificado de Auditoria:

5.3.1.1 – RELATÓRIOS - Os Relatórios constituem-se na forma pela qual os resultados dos trabalhos realizados são levados ao conhecimento das autoridades competentes, com as seguintes finalidades:

a) à direção, fornecendo dados para tomada de decisões sobre a política de área supervisionada e atendimento das recomendações sobre as operações;

b) aos responsáveis pela execução das tarefas, para correção de erros detectados;

c) ao Tribunal de Contas da União, como resultado dos exames efetuados; e

d) a outras autoridades interessadas, dependendo do tipo ou forma de auditoria/fiscalização realizada.

Deverá ser assinado pelo Auditor e a equipe que participaram dos trabalhos e devem ser consideradas ainda as justificativas apresentadas para cada item identificado.

5.3.2 – PARECER - O Parecer é o documento que representa a opinião do Auditor sobre a exatidão e regularidade, ou não, da gestão e a sua adequacidade, ou não, das peças examinadas, devendo ser assinado pela chefia da Auditoria Interna, dirigido ao Controlador Geral.

#### 5.3.2.1 - Estrutura do Parecer de Auditoria

O parecer em condições normais emitido pelo auditor compõe-se, basicamente, de três parágrafos:

- a) o referente à identificação dos processos de contas e à definição das responsabilidades da gestão e dos auditores;
- b) o relativo à extensão dos trabalhos; e
- c) o que expressa a opinião sobre a regularidade, ou não, do processo de contas da entidade.

5.3.3 – CERTIFICADO DE AUDITORIA - O Certificado é o documento que representa a opinião do Sistema de Controle Interno sobre a exatidão e regularidade, ou não, da gestão e a adequacidade, ou não, das peças examinadas, devendo ser assinado pelo Controlador Geral e dirigido à Diretoria do Plenário.

#### 5.3.4 - TIPOS DE CERTIFICADOS E PARECERES

A estrutura da Controladoria Geral deve emitir o Parecer e Certificado de Auditoria levando em consideração a jurisprudência do Tribunal de Contas da União, suas súmulas e decisões julgadas em casos semelhantes, de modo a garantir adequada uniformidade de entendimento.

O Certificado e Parecer de auditoria requer o atendimento dos seguintes requisitos:

I) - indicar número do processo e exercício examinado;

II) - mencionar o escopo do trabalho, em função do tipo de auditoria realizada, unidade auditada, titular, função, período da gestão e número do CPF;

III - citar as impropriedades ou irregularidades que:

a) afetem a gestão examinada;

b) comprometam a economicidade, legalidade e legitimidade da gestão;

c) caracterizem a inobservância de normas legais;

d) resultem ou não em prejuízo.

IV) observado o contido no parágrafo intermediário, concluir, no parágrafo final, emitindo opinião quanto à regularidade, ou não, da gestão examinada;

V) - conter data correspondente ao dia da emissão;

VI) - conter assinatura do Auditor, nome, cargo, o número de sua matrícula funcional e registro no respectivo órgão de classe;

VII) - quando o Auditor não obtiver elementos comprobatórios suficientes e adequados, de tal modo que o impeça de formar opinião quanto à regularidade da gestão, a opinião decorrente dos exames fica sobrestada, por prazo previamente fixado para o cumprimento de diligência pelo auditado, o que, mediante novos exames, o Auditor emitirá o competente parecer;

VIII) - neste caso, quando sobrestado o exame, deverá a Controladoria Geral dar ciência da ocorrência à Diretoria de seu Plenário.

Na hipótese da ocorrência de eventos ou transações subsequentes, que, pela sua relevância, possam influir substancialmente na posição financeira e patrimonial da autarquia, é indispensável que esses fatos sejam considerados em seu parecer.

O Auditor deverá usar de todo cuidado e prudência no momento de definir o tipo de Certificado e Parecer que emitirá como resultado dos seus exames. Deverá levar em conta principalmente, que determinados achados de auditoria relacionados com falhas, omissões e impropriedades encontradas, podem significar, ao mesmo tempo, situações simplesmente impróprias (quando caberá a emissão de Certificado de Auditoria ou Parecer Restritivo) ou até mesmo irregular. Tudo dependerá da apuração do exame de todas as circunstâncias envolvidas na situação em julgamento, quando o Auditor terá de avaliar, em conjunto, fatores tais como: frequência da incidência ou da reincidência do achado; descumprimento das recomendações de auditorias anteriores; dolo; dano ao erário; evidência da intenção, ou não, assim como a omissão; efetivo prejuízo; e outros fatores que possam contribuir para a adequada definição do tipo de Certificado ou Parecer a ser emitido.

O auditor pode discordar da Gestão da entidade quanto:

- a) às práticas contábeis utilizadas;
- b) à forma de aplicação das práticas contábeis;
- c) à forma de contratação de serviços e produtos;
- d) outras circunstâncias relevantes em relação a normas e a legislação aplicável às entidades de fiscalização profissional ou que arrecadam contribuições parafiscais.

5.3.4.1 – Certificado e Parecer de Regularidade - será emitido quando a opinião é de que na gestão dos recursos públicos foram adequadamente observados os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade, emitido para os casos em que os exames realizados comprovem que as demonstrações contábeis, orçamentárias, patrimoniais e financeiras, sob exame representam adequadamente a posição real existente.

5.3.4.2 – Certificado e Parecer de Regularidade com Ressalvas - será emitido quando forem constatadas falhas, omissões ou impropriedades de natureza formal no cumprimento das normas e diretrizes governamentais, quanto à

legalidade, legitimidade e economicidade e que, pela sua irrelevância ou imaterialidade, não caracterizar irregularidade de atuação dos agentes responsáveis, mas que não comprometam em sua totalidade, a gestão sob análise nem a atuação dos responsáveis.

5.3.4.3 – Certificado e Parecer de Irregularidade – será emitido quando for verificada a não observância da aplicação dos princípios de legalidade, legitimidade e economicidade, constatando a existência de desfalque, alcance, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo quantificável ou comprometam, substancialmente, as demonstrações financeiras e a respectiva gestão dos agentes responsáveis, no período ou exercício examinado, emitido para os casos em que os exames tenham comprovado impropriedades que comprometam a gestão sob análise e a atuação dos responsáveis, tais como:

- a) não implementação imotivada de Recomendação(s) da Controladoria Geral do COFEN constante(s) dos Relatórios emitidos anteriormente;
- b) ocorrência de (alcance) desfalques, desvios de bens ou fraudes;
- c) práticas contábeis, orçamentárias, financeiras, administrativas ou operacionais impróprias e de extrema relevância;
- d) qualquer outra grave impropriedade que resulte em prejuízo, sendo necessária a adoção de medidas urgentes para a correção dos fatos apurados ou instauração de Tomada de Contas Especial.

5.3.4.4 – Circunstâncias que impedem a emissão de Parecer sem Ressalva

São exemplos de irregularidades que, pelo grau de relevância, pelo nível de incidência e pela frequência verificada, ensejarão a ressalva das contas dos jurisdicionados, aquelas a seguir especificada:

- I – o desvio ou a malversação de bens e valores das unidades jurisdicionadas;
- II – a não-remessa da receita arrecadada para o Conselho Federal no que concerne a sua cota-parte;

III – a inexistência ou o atraso da escrituração dos registros contábeis dos Conselhos Regionais.

IV – a abertura de créditos especiais e suplementares sem a correspondente autorização do Plenário ou sem os respectivos recursos financeiros;

V – a utilização de créditos extraordinários em desacordo com sua finalidade legal;

VI – pagamentos efetuados em duplicidade, caracterizando desvio de recursos;

VII – a alienação de bens imóveis sem a correspondente autorização do Plenário do Regional, devendo, no entanto, ser observadas as normas do COFEN;

VIII – a ausência de licitação nos casos cabíveis;

IX – a contratação ou a concessão de empréstimos, a efetivação de operações de créditos ou as concessões de auxílios ou subvenções sem a respectiva autorização do Plenário do Regional, devendo, no entanto, ser observadas as normas do COFEN;

X – a constatação de superfaturamento em compras ou pagamento de serviços;

XI – a prática de atos que configurem desfalque, desvios de dinheiros ou bens ou outra qualquer irregularidade da qual resulte dano ao Regional;

XII – a obstrução ao livre exercício das auditorias, das inspeções e das verificações determinadas;

XIII – a não-prestação de contas na forma da lei ou a ação ou omissão que impossibilite a sua tomada;

XIV – o não-encaminhamento da prestação das contas anuais ao Conselho Federal de Enfermagem no prazo estabelecido pelo Regimento Interno;

XV – a concessão ou a ampliação de incentivo ou benefício da qual decorra renúncia de receita sem observância ao que dispõe a Resolução do COFEN e dos princípios da Administração Pública responsável.

XVI – a aplicação de receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integrem o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente;

XVII – a movimentação de conta mantida em instituição bancária, efetuando-se saída de numerário, sem comprovação de sua destinação, sem que haja vinculação a documento de despesa correspondente que lhe dê o necessário suporte;

XVIII – a utilização das disponibilidades financeiras do exercício anterior comprometidas para o pagamento de “Restos a Pagar” em finalidade diversa;

XIX – ordenar despesa não-autorizada pelo Orçamento, ou seja, sem créditos orçamentários;

XX – ordenar, autorizar ou realizar operação de crédito interno ou externo sem prévia autorização do Plenário do Regional, devendo, no entanto, ser observadas as normas do COFEN;

XXI – a inexistência ou o não-funcionamento eficaz de órgão ou sistema de controle interno;

XXII – manter em caixa valores expressivos, não observando o art.164, § 3º da Carta Federal, que analisados com os demais aspectos da prestação de contas revelem ser fictícios os valores registrados;

XXIII – falta de realização de concursos público para admissão de pessoal;

XXIV – movimentação de contas bancárias e aplicação de recursos em entidades financeiras não-oficiais.

XXV – a abertura de créditos adicionais mediante utilização de recursos estranhos aos enumerados pelo artigo 43 § 1º, itens I a V da Lei Federal nº 4.320/64 e pelo anexo II da Resolução COFEN 340/2008 e alterações;

XXVI – a ausência de documentos exigidos e considerados essenciais pelas normas e resoluções do Tribunal de Contas da União;

XXVII – o empenho da despesa realizado “a posteriori” ou realizar despesa sem a correspondente dotação orçamentária;

XXVIII – a aquisição de bens ou serviços sem a correspondente autorização da Plenária, quando a legislação assim o determinar;

XXIX – a celebração de convênios sem as respectivas autorizações da Plenária;

XXX – a ausência de escritura pública na aquisição de imóveis;

XXXI – a ausência de contabilização de bens patrimoniais;

XXXII – o pagamento de diárias sem amparo legal;

XXXIII – a efetivação de despesas por regime de adiantamento sem o amparo legal;

XXXIV – a realização de compras ou a contratação de obras ou serviços com empresas inidôneas ou irregulares perante os governos federal, estadual ou municipal;

XXXV – o indício de fuga de licitação ou a realização de processo licitatório sem observância do disposto nas normas de licitação, vigente à época, inclusive no que se refere à habilitação e ao cadastro;

XXXVI – a reincidência no descumprimento de determinação de que o responsável tenha tido ciência, feita em processo de denúncia, de prestação ou tomada de contas anterior;

XXXVII – o pagamento de diárias e subsídios a conselheiros, servidores e agentes colaboradores, em valor superior ao definido pela legislação competente;

XXXVIII – a sonegação de processo, documento ou informação ao auditor e ao Tribunal de Contas da União;

XXXIX – a prática de atos considerados ilegais, ilegítimos, não-razoáveis ou antieconômicos;

XL – a não-disponibilização ao órgão de Controle Interno de forma atualizada e em tempo hábil, dos documentos de receita e de despesa, dos registros contábeis e dos demonstrativos gerenciais relativos à aplicação dos recursos originários de convênios;

XLI – o não-cumprimento de obrigação tributária principal, nos casos nos quais a entidade figure como sujeito passivo ou substituto tributário;

XLII – a não-observância de obrigações acessórias instituídas por legislação tributária;

XLIII – a reincidência em falha ou irregularidade que já tenha sido objeto de pronunciamento anterior da Controladoria Geral do COFEN e do Tribunal;

XLIV – a falta de cumprimento de qualquer determinação do COFEN e do Tribunal;

São exemplos de falhas técnicas que poderão ocasionar a ressalva das contas:

I – a apresentação de balanços e Demonstrativos Contábeis contendo erros e enganos de soma;

II – a celebração de contratos sem indicação da dotação orçamentária e por tempo indeterminado;

III – a elaboração de empenhos ou a efetivação de pagamentos sem autorização expressa do gestor ou da autoridade competente;

IV – a inexistência de inscrição e execução da dívida ativa, sem justificativas coerentes e legais;

V – a elaboração de inventário sem os valores individuais dos bens;

VI – a ausência de atestação de materiais recebidos e/ou serviços prestados ou qualquer outra irregularidade no processo de liquidação da despesa;

VII – a ausência de identificação do credor nos processos de pagamento;

VIII – a aquisição de materiais para obras (serviços) sem que se identifique a sua destinação;

IX – a existência de peças contábeis assinadas por profissionais sem a devida identificação de registro no órgão competente;

X – a alienação de bens sem a devida contabilização das respectivas baixas;

XI – o descumprimento de prazos estabelecidos pelas Resoluções do COFEN e do Tribunal;

XII – a perda do prazo ou a não-apresentação de resposta à notificação expedida pelo COFEN;

XIII – a ausência de observação a requisitos relativos à apresentação da documentação mensal de receita e de despesa, na forma preceituada em Resolução deste COFEN;

XIV – a ausência de almoxarifado e/ou sistema de controle de aquisição e distribuição de materiais;

XV – o repasse de subvenções a entidades irregulares ou operado de forma irregular.

Além das irregularidades e falhas listadas nos artigos anteriores, qualquer outra ali não-especificada, que atente contra a legalidade, a legitimidade, a economicidade e a razoabilidade das contas, ou que colida frontalmente com a legislação em vigor, poderá ensejar a ressalva ou a rejeição das contas.

O disposto neste subitem reveste-se de caráter didático e exemplificativo, destinando-se a fazer com que os Conselhos, por meio dessa orientação, possam evitar a prática de procedimentos irregulares no processamento das contas.

#### 5.4 - NORMAS RELATIVAS AO RELATÓRIO DE AUDITORIA

5.4.1 – Para cada auditoria realizada, o Auditor deverá elaborar relatório que refletirá os resultados dos exames efetuados, de acordo com a forma ou tipo de auditoria.

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

I - Concisão - usar linguagem clara e concisa de forma que seja fácil o seu entendimento por todos, sem necessidade de explicações adicionais por parte de quem o elaborou;

II - Objetividade - deve conter mensagem clara e direta, a fim de que o leitor entenda facilmente o que se pretendeu transmitir;

III - Convicção - relatar de tal modo que as evidências conduzam a qualquer pessoa prudente às mesmas conclusões a que chegou o auditor;

IV - Clareza - assegurar-se de que a estrutura do relatório e a terminologia empregada permitam que as informações reveladas possam ser entendidas por quaisquer pessoas, ainda que não versadas na matéria;

V - Integridade - devem ser incluídos no relatório todos os fatos relevantes observados, sem nenhuma omissão, proporcionando uma visão objetiva das impropriedades/irregularidades apontadas, recomendações efetuadas e conclusão;

VI - Coerência - assegurar-se de que os resultados da auditoria correspondam aos objetivos determinados;

VII - Oportunidade - os relatórios devem ser emitidos tempestivamente, a fim de que os assuntos neles abordados possam ser objeto de oportunas providências;

VIII - Apresentação - o Auditor deve cuidar para que os assuntos sejam apresentados numa sequência lógica, segundo os objetivos do trabalho, de forma correta, isto é, em uma linguagem perfeita, isenta de erros ou rasuras que possam prejudicar o correto entendimento;

IX - Conclusivo - o relatório deve permitir a formação de opinião sobre as atividades realizadas.

5.4.3 – Os relatórios de auditoria devem seguir os padrões usualmente adotados em auditoria governamental, admitindo-se, em determinadas circunstâncias, as adaptações necessárias por meio das quais o Auditor possa se expressar de forma a não prejudicar a interpretação e a avaliação dos resultados dos trabalhos.

5.4.4 - Na emissão dos relatórios de auditoria realizados o relatório será elaborado de acordo com os objetivos e características de cada trabalho realizado.

5.4.5 - Quando o auditor não puder opinar, conclusivamente, sobre o estado das contas, em virtude de a autarquia auditada não ter apresentado ou não

possuir registros contábeis e demonstrações financeiras compatíveis ou em razão da ocorrência de outros fatores determinantes, será emitido circunstanciado relatório abordando objetivamente as razões impeditivas.

5.4.6 - O Controlador Geral deverá estabelecer e manter programa de supervisão e revisão dos trabalhos, a fim de aperfeiçoar e assegurar a qualidade dos relatórios de auditoria.

5.4.7 – No relatório de auditoria deverá ter a seguinte estrutura mínima:

RELATÓRIO Nº : PC001/20XX ou TC001/20XX

EXERCÍCIO : 20XX

UNIDADE AUDITADA :

GESTOR OU RESPONSÁVEL:

- 1 - APRESENTAÇÃO
- 2 - ESCOPO DOS EXAMES
- 3 - RESULTADO DOS EXAMES
- 4 - CONCLUSÃO

**onde:**

RELATÓRIO Nº : PC001/2011 OU TC001/2011 - Deverá ser preenchido em ordem sequencial, precedidas com as iniciais PC (Prestação de Contas), para os trabalhos rotineiros, ou TC (Tomada de Contas) para os processos especiais.

EXERCÍCIO : 20XX - Deverá ser preenchido com o exercício que se verifica.

UNIDADE AUDITADA : - Deverá ser preenchido com a unidade auditada.

GESTOR OU RESPONSÁVEL: - Deverá ser preenchido com o nome do gestor ou responsável pela unidade auditada.

1 - APRESENTAÇÃO - Deverá ser efetuada com a descrição breve dos dispositivos legais existentes e os objetivos dos trabalhos realizados.

2 - ESCOPO DOS EXAMES - Estabelecimento da profundidade dos trabalhos a serem desenvolvidos ou realizados, baseados nos pontos fortes e fracos de controle interno e os riscos envolvidos.

3 - RESULTADO DOS EXAMES - Apresentação das constatações efetuadas com base e divididas nas áreas de atuação da auditoria:

CONTROLE DA GESTÃO

GESTÃO FINANCEIRA

GESTÃO ORÇAMENTARIA/CONTÁBIL

GESTÃO PATRIMONIAL

GESTÃO DE SUPRIMENTO DE BENS E SERVIÇOS

GESTÃO DE RECURSOS HUMANOS

Deverão constar ainda, para cada constatação, a seguinte estrutura:

3.1) Constatação – detalhando o item identificado

3.2) Causa – qual o impacto que o item identificado causa ou poderá causar na unidade

3.3) Justificativas do (s) gestor (s) – apresentação das justificativas do gestor

3.4) Análise das justificativas – análise, pelo auditor, das justificativas apresentadas, informando inclusive se foram aceitas ou não.

3.5) Recomendação - apresentação das sugestões e recomendações

4 -CONCLUSÃO – Conclusão final sobre os trabalhos realizados sem apresentação de opinião sobre a aprovação das contas da Autarquia, contando o seguinte texto como requisito mínimo:

*“Tendo sido abordados os pontos requeridos pela legislação aplicável, submetemos o presente relatório à consideração superior, de modo a possibilitar a emissão do competente Parecer de Auditoria, a partir das constatações levantadas pela equipe de auditoria”*

## 5.5 - NORMAS RELATIVAS À COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS

### 5.5.1 - JUSTIFICATIVAS DOS AUDITADOS

#### 5.5.1.1 – JUSTIFICATIVAS DURANTE OS TRABALHOS DE CAMPO

Durante os trabalhos de campo, sempre que necessário, a equipe de auditoria deve levar em consideração os esclarecimentos por parte dos gestores, efetuando, para isto, entrevistas, questionários, observação ou reuniões.

#### 5.5.1.2 – JUSTIFICATIVAS APÓS OS TRABALHOS DE CAMPO

Após os trabalhos de campo a equipe de auditoria deve levar em consideração o direito de manifestação por parte dos gestores. Para isto deverá ser emitido o Termo de Justificativas, devendo ser devidamente considerado no relatório e na conclusão do Parecer. Os administradores devem receber todas as informações pertinentes ao trabalho concluído possibilitando a apresentação de esclarecimentos sobre os fatos descritos.

### 5.5.2 – COMUNICAÇÃO VERBAL

#### 5.5.2.1 – FINALIDADE DA COMUNICAÇÃO VERBAL

No encerramento dos trabalhos de campo, quando da entrega dos termos de justificativas, poderá ser realizada, com os gestores, uma discussão preliminar sobre as evidências e conclusões. A comunicação oral possibilita confirmar ou eliminar os posicionamentos iniciais.

#### 5.5.2.2 – ATRIBUTOS DA COMUNICAÇÃO VERBAL

Os agentes públicos, em atividades de auditoria, devem ter habilidade no trato com as pessoas envolvidas no processo de avaliação e acompanhamento de uma gestão e em comunicar-se de maneira eficaz. Para tanto considera-se atributos da comunicação verbal:

- Cortesia;
- Objetividade;
- Concisão;
- Compleitude;
- Tempestividade.

## 6 - PLANEJAMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA

O planejamento do trabalho pode ser determinado por meio de um plano de auditoria com um espaço de tempo determinado, de tal sorte que sejam abrangidos pela Controladoria-Geral todas as possíveis áreas de trabalho ou, então, voltado unicamente para as áreas de maior risco.

**EXAME PRELIMINAR** - Tem como objetivo obter os elementos necessários ao planejamento dos trabalhos de auditoria, devem ser realizados exames preliminares a respeito da natureza e características das áreas, operações, programas e dos recursos a serem auditados. Para tanto, deve considerar a legislação aplicável, normas e instruções vigentes, bem como os resultados das últimas auditorias realizadas e diligências pendentes ou não de atendimento.

**OBJETIVO** - A determinação precisa dos objetivos do exame, ou seja, a identificação do universo a ser examinado; a definição e o alcance dos procedimentos a serem utilizados; o estabelecimento das técnicas apropriadas; a quantificação homem/horas necessária à execução dos trabalhos; e referência quanto ao uso de material e/ou documento de exames prévios ou outras instruções específicas.

**UNIVERSO** - Estabelecer o conhecimento prévio das operações e exames a serem auditados, para dar embasamento total dos reflexos operacionais e contábeis destas atividades.

**ESCOPO** - Estabelecimento da profundidade dos trabalhos a serem desenvolvidos ou realizados, baseados nos pontos fortes e fracos de controle interno e os riscos envolvidos.

PERÍODO DE ABRANGÊNCIA - Determinar a amplitude de cada trabalho de auditoria, considerando as fontes de satisfação de cada trabalho.

DURAÇÃO DO TRABALHO - O alcance da auditoria ficará condicionado, em cada caso, às circunstâncias encontradas pelo auditor em relação aos mecanismos de controle interno existentes, ao grau de segurança proporcionado pelos registros e a representatividade das provas obtidas.

As verificações técnicas estender-se-ão até que o auditor reúna dados e provas suficientes para formar juízo sobre o trabalho realizado de acordo com o objetivo da auditoria.

Nada impede, porém, que na elaboração do programa de auditoria, seja prevista uma quantidade de horas para o início e a conclusão dos trabalhos.

EQUIPE - Designação de um coordenador e auditores necessários para realização das atividades.

LEGISLAÇÃO APLICÁVEL - Leis, Decretos, Convênios, Portarias, entre outros; ou seja, a legislação específica aplicável a área a ser auditada.

## 6.1 - PLANO DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA

6.1.1 - Para a implementação racional e harmônica de suas atribuições, as unidades de auditoria deverão elaborar um Plano de Atividades PAINT, contemplando os variados tipos e formas de auditoria;

6.1.2 - O processo do plano de atividades deve ser participativo, uma vez que o envolvimento de todos os níveis funcionais é o pressuposto mais importante para se alcançar os objetivos planejados;

6.1.3 - Elaboração do Plano de Atividades - é de fundamental importância que sejam considerados os diversos fatores e variáveis de significação para o

estabelecimento de prioridades na execução das auditorias, dentre os quais se destacam:

I - nível de risco;

II - alocação de recursos e distribuição de tarefas (adequação dos meios à missão), tais como:

a) disponibilidade de recursos;

b) homens/hora por tipo e porte do órgão/autarquia ou programa;

c) prazos a serem respeitados;

d) duração da auditoria;

e) estimativa de custos da auditoria;

f) volume de recursos a serem auditados;

g) complexidade e porte do órgão/autarquia ou programa;

h) formação das equipes: perfil/qualificação dos auditores, quantificação da equipe e possibilidade de supervisão técnica;

i) resultados desejados;

j) minimização de custos de deslocamentos;

k) rodízio de pessoal;

6.1.4 - o Plano deverá conter as seguintes informações:

I - código da Unidade Gestora. Quando houver, com a respectiva identificação nominal dos órgãos/autarquias, programas, projetos/atividades, convênios;

II - definição dos tipos de auditoria:

AUDITORIA DE GESTÃO

AUDITORIA DE PROGRAMAS

AUDITORIA CONTÁBIL

AUDITORIA DE SISTEMA

AUDITORIA ESPECIAL

DILIGÊNCIAS

AUDITORIA OPERACIONAL

III - localidade - mencionar o local onde será realizado o trabalho;

IV - número de dias previstos;

V - período previsto de execução - mencionar os dias de início e término do trabalho, em cada localidade;

VI - equipes - mencionar as equipes necessárias à realização dos trabalhos.

## **7 - PROGRAMA DE AUDITORIA**

Programa de auditoria é a forma estruturada de orientar o auditor, no sentido de viabilizar a execução de um exame compreensivo, adequado às exigências e responsabilidades profissionais, revestido da necessária complexidade, abrangência e utilidade para o fim a que se destina.

É, portanto, um instrumento técnico capaz de propiciar eficiência e eficácia ao trabalho de auditoria.

### **7.1 - VANTAGENS**

Por ser roteiro dirigido a um sistema operacional, financeiro, orçamentário, patrimonial e contábil, objeto da atenção do auditor, indicando passo a passo os procedimentos e técnicas a serem aplicadas pelo mesmo em cada fase da operação, garante um alto nível de qualidade nos trabalhos, uniformiza procedimentos e norteia de maneira eficiente, o trabalho do auditor.

O programa, quando corretamente estruturado, serve não só como um instrumento eficaz para o trabalho do auditor mas, também, como instrumento inestimável para a supervisão e o treinamento.

O programa de auditoria se torna também, um instrumento essencial para a otimização das horas disponíveis no controle, possibilitando um maior rendimento de cada auditor.

### **7.2 - OBJETIVOS**

Os principais objetivos dos programas de auditoria são:

- especificar em detalhes o trabalho planejado;
- permitir aos assessores e auditores revisarem, a natureza, a extensão e a época de realização do trabalho, antes de ter início a execução de auditoria;
- evitar que sejam realizados trabalhos desnecessários ou além de requerido
- para concluir sobre os objetivos específicos de auditoria;
- especificar os passos a serem desenvolvidos àqueles que executam o trabalho, definindo claramente as tarefas a serem efetuadas; e
- formar a base para identificar o registro do trabalho efetivamente executado.

### 7.3 - CUIDADOS COM A UTILIZAÇÃO

O programa de auditoria objetiva uma visão a mais completa possível dos exames a serem efetuados pelo auditor e sua sequência de publicação, isso significa a necessidade de certo rigor na sua estrutura, devendo considerar os seguintes aspectos:

- a) serem preparados especialmente para atender a um ou mais dos objetivos específicos de auditoria definidos no MANUAL DE AUDITORIA;
- b) serem expostos de forma lógica, normalmente na ordem em que se espera que sejam executados os trabalhos;
- c) especificar como cada teste tem de ser executado, identificando o documento, o registro administrativo do financeiro, a função ou o controle-chave a ser examinado;
- d) indicar a extensão planejada para cada procedimento;
- e) conter colunas para registros das referências, para as cédulas comprobatórias do trabalho feito e para que o pessoal que executa o trabalho, ponha suas iniciais e a data em que foi cumprido;
- f) indicar o local onde se encontrar, nos papéis de trabalho, as conclusões, os pontos de atenção e as recomendações de controles internos, emanadas dos trabalhos executados.

## **8 - ÁREAS DE ATUAÇÃO DA AUDITORIA**

A área de atuação da Controladoria Geral abrange todas as unidades organizacionais da Autarquia, constituindo-se objetos de exames amostrais os processos de trabalho.

8.1 - CONTROLE DA GESTÃO - Acompanhamento, análise e emissão de pareceres com relação às recomendações expedidas tanto pelo controle interno como pelo controle externo. Execução a ser considerada como anual, através de análise por amostragem e pendente de disponibilidade da força de trabalho.

8.2 - GESTÃO FINANCEIRA - Análise da Execução Financeira das Autarquias. Acompanhamento da execução orçamentária e financeira. Analisar se os pagamentos foram realizados de forma legal. Se os empenhos são prévios, bem como se são emitidos por sistemas de informática que permitam aferir um controle eficiente.

Se os pagamentos das despesas são legítimos, com documentos fiscais e possuem respaldo legal. Verificar a regularidade dos recursos disponibilizados via suprimento de fundos. Execução a ser considerada como anual, através de análise por amostragem.

8.3 - GESTÃO ORÇAMENTARIA/CONTÁBIL - Acompanhamento quanto à execução das receitas e despesas, bem como aos recursos relativos aos convênios. Execução a ser considerada como anual, através de análise por amostragem.

8.4 - GESTÃO PATRIMONIAL - Acompanhamento, análise e emissão de pareceres sobre os inventários físicos financeiros, atualização de termos de responsabilidade e verificação do estoque de materiais nos Almoxarifados. Análise dos níveis de controle do almoxarifado, realizando levantamento de possíveis divergências entre o posicionamento físico e o registrado, as condições de instalação e armazenamento dos materiais e o posicionamento contábil.

Avaliação da eficiência dos controles internos, verificando também o cumprimento das normas legais. Verificar a localização e atestar a consistência das descrições dos bens e as medidas implementadas quando encontradas inconsistências nos registros. Analisar se foram realizados inventários físicos pelo menos uma vez ao ano. Execução a ser considerada como anual, através de análise por amostragem.

8.5 - GESTÃO DE SUPRIMENTO DE BENS E SERVIÇOS - Acompanhamento, análise e emissão de pareceres sobre as licitações, na fase de elaboração de editais e na homologação de dispensas e na de carta convite, tomada de preços, concorrência e pregão. Acompanhamento dos recursos do PLATEC através de convênios.

Analisar se foi observada as exigências legais para a composição dos processos licitatórios: Convite, Tomada de preços, Concorrência e Pregão. Análise de possível fracionamento de despesas e de modalidade de licitação. Análise do processo de dispensa e inexigibilidade de licitação.

Exame dos contratos em vigor sob os aspectos da legalidade, legitimidade e eficácia. Comprovar se a formalização dos contratos está em conformidade com a legislação de licitações. Verificar se a fiscalização do objeto do contrato, bem como a vigência do mesmo.

Avaliação dos controles e da execução dos convênios, formalidades e operacional.

Execução a ser considerada como contínua, através de análise por amostragem.

## 8.6 - GESTÃO DE RECURSOS HUMANOS

Acompanhamento análise e emissão de pareceres sobre a estruturação de cargos, subsídios e vencimentos, dos provimentos e vacâncias dos mesmos, do cadastro, dos cálculos e dos registros financeiros.

Avaliação dos aspectos de legalidade e legitimidade no gerenciamento dos recursos humanos. Avaliar a legalidade dos valores pagos como vencimentos básicos, gratificações, adicionais, férias e descontos. Verificar o cálculo e recolhimento das contribuições sociais descontadas do servidor.

Execução a ser considerada como contínua, através de análise por amostragem.

## 9 - PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Procedimentos de auditoria são as investigações técnicas que tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião do auditor sobre as Demonstrações Financeiras ou sobre o trabalho realizado.

Os procedimentos de auditoria devem ser estendidos e aprofundados até a obtenção de elementos comprobatórios necessários para fundamentar o parecer do auditor.

Considerando que é responsabilidade do auditor a aplicação dos procedimentos, sua avaliação deve obedecer aos seguintes princípios:

- a) O simples registro contábil sem outras comprovações não constitui elemento comprobatório final. Cabe ao auditor para formalizar sua opinião, examinar os elementos comprobatórios ou evidências, cabendo também ao auditor medir as evidências surgidas, valendo-se de critério próprio;
- b) É necessário que se verifique a documentação que comprove a legítima propriedade de todas as contas que compõem os demonstrativos contábeis. O mesmo é verdadeiro para o caso da presença física dos ativos e sua propriedade. A simples presença física não implica em sua propriedade;
- c) Inexistindo comprovantes idôneos, corroboram para a determinação da validade dos registros contábeis, sua objetividade, sua tempestividade e sua correlação com outros registros contábeis ou elementos extra contábeis;
- d) Entre os documentos que correspondem para a evidência de validade dos registros contábeis, temos: cheques, faturas, notas fiscais, recibos, contratos e relatórios de diretoria; confirmações e outras representações por escrito, de advogados, fornecedores, bancos, empresas, autarquias em geral, consultores ou outros especialistas; informações obtidas através de questionários, observações, inspeções, circularizações e exames físicos, entre outros.
- e) A correlação entre as fontes, deve ser legítima e relevante, dependendo das seguintes circunstâncias:

- Quando a correlação puder ser verificada à fonte externa, ela proporciona maior grau de confiança do que quando verificada na própria autarquia;

- Os elementos comprobatórios criados externamente constituem evidências de alta qualidade, principalmente quando não são acessíveis à autarquia;

Os exemplos incluem: confirmações com Bancos, Contas a Receber, Fornecedores, informações por escrito de advogados, depositários e outros. Incluímos também como elemento de alta qualidade a documentação criada internamente mas validada por fonte externa;

f) Quando as condições do sistema contábil e do controle interno forem satisfatórias, os registros e as demonstrações contábeis proporcionam maior grau de confiança.

O montante e o tipo de evidências necessárias dependem da equidade do sistema de controle interno, da materialidade do item em questão e da susceptibilidade do item ser alocado erroneamente. Se o sistema de controle interno do cliente é adequado e efetivo, o montante de evidências a ser obtido é proporcionalmente menor, da mesma forma que menores evidências serão necessárias para itens relativamente imateriais.

g) O conhecimento direto e pessoal, obtido pelo auditor através de verificações físicas, observações, cálculos e inspeções, oferece maior segurança do que as informações colhidas indiretamente.

h) Provas Seletivas – A complexidade e o volume das operações fazem com que os procedimentos de auditoria sejam aplicados por meio de provas seletivas, testes e amostragem. Cabe ao auditor, com base no controle interno e nos elementos de juízo de que dispõe, determinar o número de operações a serem examinadas, de forma a obter elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

i) A adequacidade do controle interno é a base pela qual o auditor determina o tipo e a extensão do teste. Os testes são determinados pela revisão do sistema de controle interno; se forem inadequados ou não existentes, maior será a extensão dos exames. O auditor deve considerar a materialidade das transações bem como erros, inconsistências, ou lançamento não usuais descobertos durante o exame para determinar qualquer extensão de seus testes. A extensão do teste é feita em resultado do julgamento do auditor baseado em sua experiência, e a quantidade de testes a ser efetuada deve assegurar a adequacidade das demonstrações auditadas.

## 10 - PRINCIPAIS TÉCNICAS DE AUDITORIA

10.1 - EXAME FÍSICO: Consiste na verificação “in loco”, permitindo ao auditor formar opinião quanto à existência física do objeto ou item a ser examinado.

Este exame deve possuir as seguintes características:

- Existência Física: comprovação visual da existência do item;
- Autenticidade: discernimento da fidedignidade do item;
- Quantidade: apuração adequada da quantidade real física, somente se dando por satisfeito após uma apuração adequada; e
- Qualidade: comprovação visual de que o objeto examinado permanece em perfeitas condições de uso;

O Exame Físico realizado pelo auditor relativamente à existência dos estoques de um órgão/autarquia, tem por objetivo a constatação visual de que estes existem e nas quantidades apuradas. O auditor deve, sempre, ter a segurança e preocupação de que aquilo que será examinado tem por objetivo a identificação correta, abrangendo as características acima citadas.

O Exame Físico não existe por si só. Trata-se de um procedimento complementar que permite ao auditor verificar se há correspondência nos registros do órgão/autarquia. Desta forma, a comprovação física serve para determinar que os registros estejam corretos e os valores são adequados em função da qualidade do item examinado.

10.2 - CONFIRMAÇÕES: é a técnica utilizada na obtenção de declaração formal e independente, de pessoas não ligadas ao órgão/autarquia, seja por interesses comerciais, efetivos ou outros.

Este procedimento só tem validade para comprovação de auditoria quando o gestor/dirigente, ligado ao assunto a comprovar, tem participação no processo, forem ficando a remessa e a obtenção das respostas dos pedidos de confirmação sob controle do auditor. A primeira condição, deve-se ao fato de o auditor não ter poderes para assinar ou solicitar pedido de confirmação pelo órgão/autarquia. A segunda é evitar-se que haja influência ou modificação, por parte do auditado. Dos dados ou respostas dos itens objeto do processo de confirmação.

Os dois tipos de pedidos de confirmações de dados, usados pela auditoria, são: positivo e negativo. O primeiro é utilizado quando há necessidade de resposta da pessoa de quem se quer obter uma confirmação formal, este pedido pode ser usado de duas formas:

- Branco: quando não se colocam valores nos pedidos de confirmação; e
- Preto: quando utilizados saldos ou valores a serem confirmados na data-base indicada.

O pedido de confirmação negativo é utilizado quando a resposta for necessária em caso de discordância da pessoa de quem se quer obter a confirmação, ou seja, na falta de confirmação, o auditor entende que a pessoa concorda com os valores colocados no pedido de confirmação. Este tipo de pedido é geralmente usado com o suplemento do pedido de confirmação positivo e deve ser expedido como carta registrada para assegurar que a pessoa de quem se quer obter a confirmação, efetivamente recebeu tal pedido.

10.3 - EXAME DA DOCUMENTAÇÃO ORIGINAL - trata-se de procedimento voltado para a comprovação das transações que por exigências legais, comerciais ou de controle são evidenciadas por documentos comprobatórios destas transações.

O exame realizado pelo auditor, sobre tais documentos, deve atender às seguintes condições:

- Autenticidade: constatar se a documentação é fidedigna e merece crédito;

- Normalidade: constatar que a transação refere-se à operação normal e de acordo com os objetivos do órgão/autarquia;

- Aprovação: verificação de que a operação e os documentos foram aprovados por pessoa autorizada; e

- Registro: comprovar que o registro das operações foi adequado, a documentação é hábil e houve correspondência contábil, fiscal, entre outros.

10.4 - CONFERÊNCIA DE SOMAS E CÁLCULOS - este procedimento é, por si e ao mesmo tempo, o mais simples e o mais completo. Esta técnica é amplamente utilizada em virtude da quase totalidade das operações do órgão/autarquia envolver valores e números. Muito embora os valores auditados possam ter sido conferidos pelo órgão/autarquia, é de grande importância que sejam conferidos.

10.5 - EXAMES DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS - é o procedimento usado pela auditoria para constatação da veracidade das informações contábeis e fiscais, além de possibilitar levantamentos específicos nas análises, composição de saldos e conciliações.

10.6 - INVESTIGAÇÃO MINUCIOSA - significa exame em profundidade, minucioso, ao mesmo tempo em que julgando por meio da aplicação de todos os conhecimentos do auditor, que inclui: técnicas contábeis e de auditoria; experiências e conhecimento de negócios.

A aplicação deste procedimento é abrangente iniciando-se com o planejamento do serviço, passando por todas as suas fases de desenvolvimento e exames e concluindo-se com o término da auditoria.

10.7 - ENTREVISTAS - consiste na formulação de perguntas e obtenção de respostas adequadas e satisfatórias.

Este procedimento deve ser bem aplicado, evitando-se questionamentos desnecessários, não objeto da auditoria. Recomenda-se que sua aplicação

seja efetuada por auditor que tenha razoável conhecimento do órgão/autarquia e da área sob exame.

As respostas podem ser obtidas através de declarações formais ou informais. Ressalta-se que toda informação obtida deve, dentro do possível, ser examinada, constatando-se sua efetiva comprovação e veracidade.

10.8 - EXAMES DE REGISTROS AUXILIARES - tais registros constituem o suporte de autenticidade dos registros principais examinados. O uso desta técnica deve sempre ser conjugado com o de outras que possam comprovar a fidedignidade do registro principal.

Porém, há sempre perigo de que esses registros também possam não ser autênticos, que eles tenham sido apressadamente preparados com a única finalidade de apoiar dados incorretos.

10.9 - CORRELAÇÃO DAS INFORMAÇÕES - durante a execução do trabalho, o auditor executará serviços cujas informações estarão relacionadas com outras áreas de controle do auditado. A medida que for sendo observado este inter-relacionamento, o auditor estará efetuando o procedimento da correlação.

10.10 - OBSERVAÇÃO - é a técnica de auditoria mais intrínseca, pois envolve o poder de constatação visual do auditor. Esta técnica pode revelar erros, problemas ou deficiências através de exames visuais, e é uma técnica dependente da argúcia, conhecimentos e experiências do auditor que colocada em prática possibilitará que sejam identificados quaisquer problemas no item em exame.

A observação é, talvez, a mais generalizada de todas as técnicas de auditoria. Ela não se aplica à verificação específica de problemas, da forma que o fazem a circularização ou a conferência de cálculos, sendo, ao contrário, de alguma utilidade em quase todas as fases do exame e não devendo jamais ser omitida/negligenciada.

## **11 – AMOSTRAGEM**

A auditoria por testes, ou por amostragem, compreende o exame de determinada porcentagem dos registros, dos documentos e dos controles, considerada suficiente para que o auditor formule uma conclusão sobre a adequação e legitimidade dos elementos examinados. A extensão dos exames de auditoria é determinada pelo próprio auditor, segundo os objetivos da auditoria e a confiança nos controles internos.

O método de amostragem é aplicado como forma de viabilizar a realização de ações de auditoria 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.

Os critérios de amostragem normalmente utilizados pelos auditores são os tradicionais métodos aleatórios, através do qual todos os elementos examinados dependem totalmente do julgamento do auditor. Neste caso, no planejamento do trabalho o auditor definirá a “trilha da auditoria” a ser percorrida e indicará, com base na avaliação do controle interno, a quantidade de itens (amostra) a ser analisada.

Como é um critério subjetivo, o auditor poderá inclinar a amostra a atender seus interesses, por exemplo, escolhendo itens que não apresentem problemas, ou itens fáceis de serem analisados, ou mesmo substituindo itens selecionados mas que apresentam dificuldades de análise.

O outro critério é a técnica de amostragem estatística. As vantagens da amostragem estatística, em comparação com os métodos aleatórios, são diversas e convincentes. Seu uso permite calcular o grau de confiança matemática que acompanha o uso de uma amostragem adequadamente projetada e selecionada, ou seja, o grau de risco envolvido em confiar nas amostragens, em vez de fazer um exame completo pode ser matematicamente calculado.

Poucas vezes os auditores podem fazer exames completos e detalhados. Daí assumirem algum risco. Se eles determinarem o risco que estão dispostos a correr, digamos, 5% da probabilidade de que sua amostragem poderia não incluir uma irregularidade - a aplicação de procedimentos de amostragem estatística pode dar-lhes uma certeza matemática de que a amostragem selecionada não tem mais que 5% de probabilidade de omitir qualquer irregularidade existente nos dados.

Deve-se observar que o uso de amostragem estatística não elimina a necessidade de julgamento por parte do auditor. Ao determinar o grau de confiança e o limite de precisão que ele exige de sua amostra, o auditor toma decisões da máxima importância e desde que o auditor selecione

adequadamente as amostras necessárias, assegura-lhe que elas fornecem aquela confiança e precisão.

Na aplicação de métodos de amostragem estatística é necessário definir a população a ser examinada.

Na maior parte dos casos, o objetivo dos testes de auditoria, se claramente definidos, indicam a grandeza da população.

Caso a população a ser examinada seja muito grande, recomenda-se que, como critério de amostragem, seja examinada, pelo menos, 30% da população total, em termos de quantidade, ou 60% do valor monetário total da população a ser examinada.

### **11.1 - Observações:**

1 - para atingir maior segurança, o tamanho da amostra deve ser arredondado para cima; assim teremos, respectivamente, uma seleção de 243, 486 ou 729 itens;

2 - note que quanto menos confiável é o controle interno, maior é a amostragem testada;

3 - se o fator de confiança utilizado for 1 ou 2 e a amostra selecionada apresenta muitos erros, o auditor ampliará esta amostra, com utilização de fator de confiança maior;

4 - o tamanho da amostra determinado pode não ser aquele total indicado por T, pois, na prática, podem ser selecionados itens de valor superior ao intervalo, o que diminuiria, sensivelmente, o tamanho da amostra (ou haveria necessidade de sub seleção);

Esta forma de amostragem poderá ser aplicada na seleção de amostra para os seguintes trabalhos de auditoria:

1 - Folha de Pagamento: seleção de empregados para os testes de Depto. Pessoal;

2 - Circularização de devedores: seleção de devedores registrados em contas de ativos, a partir das composições de saldos em uma determinada data;

- 3 - Contas de despesas ou custos: seleção de despesas ou custos integrados a contabilidade, para testes de supervalorização;
- 4 - Aquisições de imobilizado e investimentos: seleção de aquisições em um determinado período, através dos registros contábeis;
- 5 - Contas a receber: seleção de devedores para os testes de concessão de crédito, através de composição de saldos para uma determinada data, ou de registros contábeis;
- 6 - Aplicações financeiras: seleção destas aplicações para teste, por meio de composição de saldos ou de registros contábeis.

## **12 - PAPÉIS DE TRABALHO**

A elaboração dos papéis de trabalho relata o exame praticado pelo auditor, proporcionando um registro escrito, de forma permanente, quanto às informações obtidas e o julgamento profissional, por ele adotado, na execução e identificação de seus objetivos.

Desse modo, os papéis de trabalho são o espelho da pessoa do auditor que os preparou, colocando de forma escrita, seus sentimentos e pontos de vista acerca da matéria examinada.

12.1 – DEFINIÇÃO - É o conjunto dos formulários e documentos que contém as informações e apontamentos obtidos pelo auditor durante seu exame, bem como as provas e descrições dessas realizações, os quais constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

## 12.2 - ASPECTOS FUNDAMENTAIS DOS PAPÉIS DE TRABALHO

- a) Concisão - os papéis de trabalho devem ser concisos de forma que todos os auditores entendam, sem a necessidade de explicações da pessoa que os elaborou;
- b) Objetividade - os papéis de trabalho devem ser objetivos, de forma que se entenda onde o auditor pretende chegar;
- c) Limpeza - é necessário esmero na preparação dos papéis de trabalho, eliminando-se todas e quaisquer imperfeições e incorreções;
- d) Lógica - os papéis de trabalho devem ser elaborados segundo o raciocínio lógico, apresentando a sequência material dos fatos e o objetivo a ser atingido;
- e) Completos - os papéis de trabalho devem ser completos por si só, relatando o começo, meio e fim do trabalho praticado.

## 12.3 - INDICAÇÃO DOS EXAMES

A indicação dos exames realizados pelo auditor será procedido com a utilização de três subsídios:

- a) Tiques explicativos: sinais peculiares para indicar a fonte de obtenção de um valor ou a conferência com a documentação comprobatória, devendo ser explícitos e objetivos;
- b) Letras explicativas - utilização de letra minúscula do alfabeto para explicação de uma informação recebida, ou algo mais que uma simples conferência documental;
- c) Notas explicativas - utilizadas geralmente para uma chamada de ordem geral, como por exemplo, a definição de um escopo de trabalho realizado.

## 12.4 - CODIFICAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Conjunto de letras maiúsculas, obedecendo a uma sequência lógica e racional, com a finalidade de resumir os trabalhos realizados em um jogo de papéis que, em seu conjunto, representarão todo serviço executado.

#### 12.5 - FORMAS DE PAPÉIS DE TRABALHO

- a) Papel de trabalho “mestre” - evidencia o resumo da tarefa ou de sintetização do trabalho;
- b) Papel de trabalho “subsidiário”- evidencia maiores detalhes da tarefa adotada para o trabalho.

#### 12.6 - CRUZAMENTO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

É a demonstração de onde os trabalhos foram realizados ou de onde os valores foram examinados, mediante a utilização de letras codificadoras dos papéis de trabalho, com a finalidade de proporcionar uma adequada amarração dos papéis de trabalho de uma mesma área, bem como evidenciar trabalhos realizados em uma área que tenha influência em outras áreas de trabalho.

##### 12.6.1 - Critérios básicos para utilização das referências cruzadas:

- a) quando o trabalho estiver apoiado em valores ou quantidades, deve-se somente cruzar cifras idênticas. Caso se trate de um grupo de números, necessitam ser somados antes de serem referenciados;
- b) utilização de lápis de cor distinta para dar ênfase à pronta indicação visual nos papéis de trabalho;
- c) referenciar cruzadamente implica determinar tal evidência nos papéis de trabalho que se complementam entre si e, portanto, todo o cruzamento de referências deve ser feito em ambas as direções.