

# **TRIBUNAL DE CONTAS**

## **MANUAL DE AUDITORIA E DE PROCEDIMENTOS**

VOLUME I



## NOTA DE APRESENTAÇÃO

A nova Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto) consagra a auditoria como método privilegiado do exercício do controlo financeiro moderno.

A existência de normas orientadoras que garantam a elevada qualidade técnica e a eficiência das auditorias realizadas tem constituído preocupação do Tribunal, o qual, na última década, tem vindo a aprovar normas avulsas de auditoria. Estas normas e, bem assim, a experiência de controlo da própria Organização encontram-se reflectidas no primeiro projecto de *Manual de Auditoria* concluído em 1995.

O referido projecto foi elaborado por um Grupo de Trabalho, designado pelo despacho DP n.º 97/92, de 17 de Julho, coordenado pelo Senhor Conselheiro Prof. António Joaquim de Carvalho a quem se presta homenagem *in memoriam* pelos serviços prestados ao Tribunal e cujo elevado saber nos domínios da auditoria e das finanças públicas em muito contribuíram para melhorar o desempenho desta Instituição em matéria de controlo financeiro.

Por despacho do Presidente de 1 de Junho de 1995 foi aquele projecto de *Manual de Auditoria* distribuído, constituindo, a partir dessa data, uma base orientadora das auditorias desenvolvidas pelos Serviços de Apoio (SA).

A Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, prevê expressamente a existência de manuais de auditoria e de procedimentos de verificação, a adoptar pelos SA e a aprovar pela 2ª Secção (art.º 78º, n.º 1, al. d), preocupação reiterada pelo Regulamento da 2ª Secção (art.º 4º, n.º 2) aprovado pela Resolução n.º 3/98-2ªS, publicada no D.R., II Série, n.º 139, de 19.6.98.

No contexto das modificações operadas por força da implementação da nova Lei de Organização e Processo, o Tribunal, em sessão do Plenário da 2ª Secção, de 5.2.98, deliberou aprovar a designação do Senhor Conselheiro Dr. Manuel Henrique de Freitas Pereira para rever a versão inicial do projecto de *Manual de Auditoria e de Procedimentos* (Vol. I), com a colaboração dos dirigentes designados pelo Despacho n.º 7/98-DG, de 5 de Fevereiro, Drs. Lia Olema Videira Correia, António Manuel Fonseca da Silva e António Manuel Costa e Silva.



Por deliberação do Plenário da 2ª Secção de 26.11.98, foi aprovado, na generalidade, o *Manual de Auditoria e Procedimentos* (Vol. I) do Tribunal de Contas.

O debate na especialidade foi alargado a Dirigentes e Auditores do qual resultaram relevantes contribuições para a redacção final que viria a ser consagrada .

Em Sessão do Plenário da 2ª Secção de 28.1.99, o Tribunal aprovou, ao abrigo do art.º 78º, n.º 1, al. d) da Lei n.º 98/97, a versão final do *Manual*, que ora se torna público.

Foram fontes inspiradoras do presente *Manual* os princípios gerais de auditoria internacionalmente aceites, pelo que se tiveram em conta as normas de auditoria de organizações profissionais de auditores designadamente da *International Federation of Accountants* (IFAC) e da *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE).

A natureza de instituição superior de controlo das Finanças Públicas do TC e a integração de Portugal na União Europeia recomendaram, todavia, que fossem seguidas de perto as normas de auditoria da INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) e dada especial relevância ao *Manual de Auditoria* do Tribunal de Contas Europeu.

De salientar que, em resultado da cooperação internacional no âmbito da INTOSAI e do Comité de Contacto dos Presidentes, foram definidas, em 1998, as linhas directrizes europeias relativas à aplicação das normas de auditoria da INTOSAI (*European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards*), as quais constituem princípios orientadores de auditoria no plano de cooperação entre o Tribunal de Contas Europeu e as Instituições Nacionais de Controlo Externo dos Estados-membros da União Europeia.

De igual modo as normas contidas no presente *Manual* devem ser entendidas como princípios programáticos destinados a orientar a actividade de controlo financeiro do Tribunal. Não devem constituir por isso regras rígidas e inalteráveis.

Um manual de auditoria nunca deve ser, pela sua própria natureza, definitivo. Primeiro, porque a experiência da sua aplicação e a evolução da actividade do próprio Tribunal hão-de necessariamente ditar ajustamentos. Segundo, porque as mutações sociais têm evidenciado, no mundo democrático em que vivemos, uma crescente consciência contributiva do cidadão, no sentido de cada vez mais exigir que a gestão pública obedeça a critérios de transparência, eficiência e eficácia, o que obriga os gestores públicos a introduzirem modernas técnicas de gestão e de avaliação de impactos aos diversos níveis, designadamente, sociais e ambientais.



Assim, ou os métodos e procedimentos de auditoria a desenvolver pelas Instituições Superiores de Controlo Externo vão evoluindo, acompanhando a modernização da gestão, ou o controlo financeiro tornar-se-á burocrático, formal, ineficiente e inútil ao cidadão, o qual tem direito a ser informado da utilidade social dado ao dinheiro com que contribuiu para a satisfação das necessidades sociais colectivas.

Neste ambiente de profundas mutações sociais e tecnológicas, o Tribunal considera (cf. Res. n.º 2/99-2ªS, de 28.1.99) o presente *Manual* um instrumento de trabalho, objecto de permanente aperfeiçoamento, pelo que anualmente será aberto um processo para a sua revisão e actualização .

Manifesto à equipa coordenada pelo Senhor Conselheiro Manuel Henrique de Freitas Pereira público reconhecimento e apreço pelo excelente trabalho realizado.

Resta agora desenvolver todas as acções necessárias à sua divulgação, compreensão e aplicação.

Lisboa, 09 de Fevereiro de 1999

**O Conselheiro Presidente**

**(Alfredo José de Sousa)**



## *Resolução n.º 2/99-2.ª S*

*Assunto: Manual de auditoria e de procedimentos (Vol. I)*

O Tribunal de Contas, em reunião do Plenário da 2.ª Secção, de 28 de Janeiro de 1999, delibera, ao abrigo do art.º 78.º, n.º 1, al. d), da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, o seguinte:

- 1.º Aprovar o *Manual de auditoria e de procedimentos* e recomendar a sua distribuição urgente a todos os auditores;
- 2.º Determinar que o mesmo entrará em vigor no próximo dia 1 de Março;
- 3.º Recomendar que, durante o mês de Fevereiro, sejam organizados, nos diversos Sectores de Auditoria, sessões de apresentação do *Manual*, de preferência com a presença do Juiz da Área e um dos elementos que integram o grupo de trabalho;
- 4.º Considerar o *Manual* como um instrumento de trabalho, objecto de permanente aperfeiçoamento, pelo que decide que, entre 15 de Setembro e o final de cada ano, será aberto o processo da respectivo revisão, para a qual devem contribuir todos quantos e, muito em particular os auditores, dele servirão no exercício das suas funções;
- 5.º Para os efeitos do número precedente são convidados todos os auditores, bem como os coordenadores e coordenadores adjuntos a compilarem, sistematicamente, todas as sugestões de aperfeiçoamento que, do ponto de vista teórico ou prático, a sua leitura e utilização ditarem;
- 6.º O Plenário da 2.ª Secção, por impulso do Relator, Conselheiro Freitas Pereira, adoptará, oportunamente, as medidas que se impuserem para abertura e dinamização do processo de revisão do *Manual*;
- 7.º Sem prejuízo do que antecede, devem os Sectores de Auditoria desencadear e dinamizar o estudo e a preparação dos procedimentos de auditoria específicos de cada domínio de controlo, se necessário, solicitando ao Director-Geral o apoio interno ou externo que se mostrar necessário;
- 8.º Reiterar a todos quantos contribuíram para a feitura do *Manual* e, em particular, ao Conselheiro Freitas Pereira e sua equipa, o seu muito apreço e reconhecimento pelo válido trabalho realizado.

Lisboa, 28 de Janeiro de 1999

O Conselheiro Presidente,

(Alfredo José de Sousa)



## ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
<b>PARTE PRIMEIRA .....</b>	<b>4</b>
ASPECTOS GERAIS .....	4
<i>CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO .....</i>	<i>4</i>
<i>CAPÍTULO 2 - QUADRO INSTITUCIONAL DO TRIBUNAL DE CONTAS .....</i>	<i>7</i>
2.1 Do enquadramento constitucional .....	7
2.2 O quadro legal no âmbito da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas .....	8
2.2.1 Linhas Fundamentais .....	8
2.2.2 Funções e jurisdição .....	11
2.2.3 Do âmbito e da natureza do controlo .....	11
2.2.3.1 Do âmbito do controlo .....	11
2.2.3.2 Da natureza do controlo .....	12
2.2.4 Da competência do Tribunal de Contas .....	12
2.2.5 Estrutura, organização e funcionamento .....	14
2.2.5.1 Estrutura e organização .....	14
2.2.5.2 Funcionamento .....	15
2.2.6 Das modalidades de controlo .....	16
2.2.6.1 Fiscalização prévia .....	16
2.2.6.2 Fiscalização concomitante .....	17
2.2.6.3 Fiscalização sucessiva .....	17
2.3 Da articulação e cooperação com outras Instituições de Controlo e com Organizações Internacionais .....	19
2.3.1 Considerações gerais .....	19
2.3.2 Relações com os Órgãos Nacionais de Controlo Interno .....	19
2.3.3 Relações com o Tribunal de Contas Europeu .....	20
2.3.4 Relações com Organizações Internacionais no âmbito do Controlo Financeiro Externo .....	21
<b>PARTE SEGUNDA .....</b>	<b>22</b>
PRINCÍPIOS GERAIS DE AUDITORIA .....	22
<i>CAPÍTULO 1 - A AUDITORIA .....</i>	<i>22</i>
1.1 Conceito .....	22
1.2 Tipos de auditorias .....	24
<i>CAPÍTULO 2 - MÉTODOS E TÉCNICAS DE AUDITORIA .....</i>	<i>27</i>
2.1. Noções gerais .....	27
2.2. Métodos de auditoria .....	28
2.3. Técnicas de auditoria .....	30
2.3.1 Testes .....	31
2.3.1.1 Testes de procedimento .....	31
2.3.1.2 Testes de conformidade .....	31
2.3.1.3 Testes substantivos .....	32
2.3.1.4 Testes analíticos .....	33
2.3.2 Amostras .....	33
2.3.2.1 Características .....	34
2.3.2.2 Métodos de selecção .....	34
2.3.2.3 Dimensão .....	35
2.3.2.4 Tipos .....	37
2.3.2.4.1 Amostragem em blocos .....	37
2.3.2.4.2 Amostragem sistemática .....	38
2.3.2.4.3 Amostragem sobre valores estratificados .....	40
2.3.2.4.4 Amostragem por números aleatórios .....	40
2.3.2.4.5 Amostragem por atributos .....	40
2.3.2.4.6 Amostragem estatística sobre valores acumulados .....	42
2.3.2.4.7 Amostragem por unidades monetárias (MUST) .....	43
2.3.2.4.8 Amostragem estatística numérica .....	46
<i>CAPÍTULO 3 - CONTROLO INTERNO .....</i>	<i>47</i>



3.1	Considerações preliminares.....	47
3.2	Objectivos .....	48
3.3	Princípios gerais.....	49
3.4	Limitações do sistema de controlo interno.....	52
3.5	Avaliação do controlo interno.....	53
3.5.1	Descrição e documentação dos sistemas .....	54
3.5.2	Métodos de descrição dos sistemas.....	57
3.5.3	Confirmação e avaliação dos sistemas .....	58
<b>CAPÍTULO 4 - A AUDITORIA E A INFORMÁTICA .....</b>		<b>60</b>
4.1	A auditoria informática .....	60
4.2	A informatização na auditoria .....	63
<b>CAPÍTULO 5 - FASES DA AUDITORIA .....</b>		<b>65</b>
5.1	Fase do planeamento .....	66
5.2	Fase da execução.....	67
5.3	Avaliação e elaboração do relatório .....	68
<b>CAPÍTULO 6 - ERROS E IRREGULARIDADES.....</b>		<b>70</b>
6.1	Considerações preliminares.....	70
6.2	Noção de erro e de irregularidade .....	72
6.3	A detecção de erros e irregularidades.....	74
<b>CAPÍTULO 7 - DOCUMENTOS DE TRABALHO.....</b>		<b>77</b>
7.1	Noção .....	77
7.2	Objectivos .....	78
7.3	Forma e conteúdo.....	80
7.4	Tipos de documentos de trabalho.....	81
7.5	Símbolos de conferência e de remissão .....	83
7.5.1	Símbolos de conferência.....	83
7.5.2	Símbolos de remissão .....	83
7.6	Ordenação e indexação dos documentos de trabalho .....	85
7.7	Organização das pastas de arquivo dos documentos de trabalho .....	86
7.8	Programas de trabalho.....	87
<b>PARTE TERCEIRA .....</b>		<b>91</b>
<b>A AUDITORIA NO TRIBUNAL DE CONTAS.....</b>		<b>91</b>
<b>CAPÍTULO 1 - TIPOS DE AUDITORIA.....</b>		<b>91</b>
<b>CAPÍTULO 2 - PRINCÍPIOS GERAIS.....</b>		<b>97</b>
2.1	Princípios orientadores.....	97
2.2	Princípios deontológicos.....	104
<b>CAPÍTULO 3 - PROCEDIMENTOS GERAIS.....</b>		<b>106</b>
3.1	Considerações preliminares.....	106
3.2	Normas aplicáveis .....	107
<b>CAPÍTULO 4 - FASES DA AUDITORIA .....</b>		<b>109</b>
4.1	Planeamento da auditoria.....	109
4.1.1	Estudos preliminares - Recolha e análise de informação .....	109
4.1.2	Plano Global de Auditoria .....	111
4.1.2.1	Objectivo e conteúdo.....	111
4.1.2.2	Calendarização .....	112
4.1.2.3	Constituição da equipa .....	112
4.1.2.4	Orçamentação da acção .....	112
4.1.2.5	Aprovação .....	112
4.2	Execução da auditoria .....	113
4.2.1	Objectivos .....	113
4.2.2	Avaliação dos sistemas de controlo implantados na organização .....	113
4.2.2.1	Identificação e descrição dos sistemas.....	115
4.2.2.2	Confirmação dos sistemas .....	116
4.2.2.3	Identificação dos pontos-chave de controlo e avaliação preliminar .....	116
4.2.2.4	Apreciação do funcionamento dos sistemas .....	117
4.2.3	Elaboração e aprovação do Programa de Auditoria .....	117
4.2.4	Verificações específicas .....	118
4.3	Avaliação dos resultados.....	120
4.3.1	Avaliação .....	120
4.3.2	Reunião com os responsáveis .....	120
4.4	Relatório de auditoria.....	121





4.4.1	Considerações preliminares .....	121
4.4.2	Normas aplicáveis .....	122
<i>CAPÍTULO 5 - DOCUMENTOS DE TRABALHO.....</i>		<i>127</i>
5.1	Normas aplicáveis .....	127
5.2	Ordenação e arquivo .....	129
5.2.1	Tipo de arquivo.....	129
5.2.2	Ordenação.....	131
<i>CAPÍTULO 6 – AUDITORIA OPERACIONAL OU DE RESULTADOS.....</i>		<i>132</i>
6.1.	Conceito .....	132
6.2.	Objectivos .....	135
6.3.	Normas aplicáveis .....	136
6.4.	Metodologia .....	137
6.4.1.	Estudos preliminares.....	137
6.4.2.	Técnicas de análise de informação.....	138





## PARTE PRIMEIRA

### ASPECTOS GERAIS

#### CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO

A realização de auditorias, de qualquer tipo ou natureza, às entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro constitui a vertente fundamental da actividade do Tribunal de Contas, assistindo-se, aliás, na última década, a um processo evolutivo que tem acentuado progressivamente esta forma de actuação.

Essas auditorias devem ser levadas a cabo segundo normas técnicas pois constitui desde há muito uma prática generalizada que a realização de auditorias deverá subordinar-se a essas normas, o que tem uma dupla justificação:

- a primeira é dar credibilidade às próprias auditorias, assegurando a sua qualidade de acordo com padrões desenvolvidos pelos próprios auditores a nível internacional;
- a segunda visa salvaguardar a responsabilidade dos auditores quando desenvolvem os seus trabalhos de acordo com as referidas normas.

Quando tais normas se destinam a ser observadas por profissionais de auditoria integrados em organizações próprias, compete a estas, quando legalmente instituídas, a criação de tais normas. É o que acontece entre nós através da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas, que para o efeito publica as “Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas”.

No âmbito do sector público, o estabelecimento de normas sobre procedimentos de auditoria vem também sendo uma preocupação das entidades com funções de fiscalização e controlo, aos vários níveis em que este se exerce, com o objectivo de orientarem os seus auditores na realização das respectivas tarefas e para que estas se desenvolvam de forma sistemática, coordenada, eficiente e responsável.

A instituição de sistemas articulados de controlo, a nível nacional e comunitário, integrados por essas entidades, potencia a necessidade dessas normas, como condição indispensável para a harmonização dos critérios seguidos para o efeito.



Embora as normas de auditoria variem de país para país e de instituição para instituição, tem-se assistido a uma elaboração progressiva de normas de âmbito internacional, para o que muito têm contribuído os esforços de organizações de âmbito internacional como é o caso da *International Federation of Accountants (IFAC)* e da *Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)*, que sucedeu em 1986 à *Union Européenne des Experts Comptables et Financiers (UEC)*.

As normas emanadas destas entidades, que congregam as organizações de profissionais de muitos países, destinam-se fundamentalmente a ser observadas nas auditorias realizadas em organizações do sector privado e têm conhecido uma apreciável divulgação, na medida em que muitos países as adoptam sem limitações e outros as aplicam a título supletivo como sucede em Portugal.

Mas o movimento de harmonização a nível internacional tem-se também alargado às instituições superiores de controlo das finanças públicas sob a égide da *INTOSAI-International Organization of Supreme Audit Institutions*, que, através do seu Comité de Normas de Auditoria, tem vindo a elaborar, com o mesmo objectivo, normas de controlo destinadas às instituições superiores de controlo. Estas normas têm na sua contextura bastantes afinidades com as normas técnicas emanadas das entidades internacionais atrás referidas, devendo ser consideradas e aplicadas à luz do contexto constitucional, legal e outros próprios destas instituições.

Também no âmbito da União Europeia, têm sido emitidas algumas normas enquadradoras de controlos a efectuar quer pelo Tribunal de Contas Europeu, que dispõe também de um **Manual de Auditoria** para uso dos respectivos auditores, quer pelos órgãos nacionais. É ainda de referir o trabalho que, no âmbito do Comité de Contacto dos Presidentes das Instituições Superiores de Controlo, está a ser desenvolvido com vista à implementação das Normas de Auditoria da INTOSAI, tendo sido divulgados, já em 1998, 15 “European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards”.

Ao nível do Tribunal de Contas, a Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, prevê expressamente a existência de manuais de auditoria e dos procedimentos de verificação, a adoptar pelos respectivos serviços de apoio, a aprovar em Plenário da 2ª Secção [ art.º 78º, n.º 1, alínea d)], princípio desenvolvido pelo respectivo Regulamento ao estabelecer que a “2ª Secção exerce, em regra, a sua actividade de controlo e de auditoria segundo princípios, métodos e técnicas geralmente aceites e constantes de manuais de auditoria e de procedimentos por ela aprovados” (art.º 4º, n.º 2, desse Regulamento), devendo os Serviços de Apoio, em tudo o que não estiver expressamente previsto nos mesmos, orientar-se, “sucessivamente, pelas normas de auditoria e contabilidade geralmente aceites, pela normas aprovadas no âmbito da União Europeia e pelas normas aprovadas no âmbito da INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions)” (art.º 83º, n.º1, do mesmo Regulamento).

É esse o objectivo do presente Manual, que reúne no seu Vol. I as normas gerais de auditoria e que foi elaborado tomando como base o projecto de Manual concluído em 1995 sob a orientação do saudoso **Conselheiro Dr. António Joaquim Carvalho**, a cuja memória se rende sentida homenagem, e que foi o inspirador e impulsionador desse projecto e, por isso, também, em grande medida, do que agora se apresenta.



As normas de auditoria constantes deste Manual devem ser seguidas como regra geral pelo auditor, mas isso não o dispensa de, sempre que necessário, adequar os procedimentos à realidade a auditar, tendo em conta o conhecimento que dela possui e os supervenientes com que deparar na execução das suas tarefas, sempre com aprovação do Juiz da área e menção expressa no Relato de Auditoria se os métodos e procedimentos seguidos são ou não os constantes deste Manual, justificando as excepções.

O presente Vol. I do “**Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas**” integra três partes. Na primeira descreve-se o quadro institucional no âmbito do qual o Tribunal de Contas exerce os seus poderes de controlo. Na segunda parte apresentam-se os princípios gerais de auditoria, isto é, os princípios teóricos e metodológicos que lhe servem de base, dedicando especial atenção, pela sua importância, às áreas consagradas aos métodos e técnicas de auditoria, com particular ênfase nas técnicas de amostragem, ao controlo interno, às relações entre auditoria e informática, ao problema da detecção de erros e irregularidades e aos documentos de trabalho. Em último lugar, efectua-se a aplicação desses princípios gerais ao caso do Tribunal de Contas, enunciando regras a seguir no planeamento, na execução do trabalho de campo e na avaliação dos resultados e elaboração do relatório final. Em todo o texto houve a preocupação, como é próprio de um Manual, de usar uma linguagem concisa, simples e rigorosa, ilustrando sempre que se julgou útil o desenvolvimento dos temas com diagramas ou gráficos e, em alguns casos, com exemplos.

Em anexo ao Manual apresenta-se o *Glossário dos termos comuns utilizado no âmbito do controlo externo* pelo Tribunal de Contas de Portugal e Tribunal de Contas da União (Brasil). A inclusão do glossário, embora numa versão datada de 1992 e portanto carecida de revisão, tem por finalidade clarificar e uniformizar, tanto quanto possível, a terminologia a utilizar por estas duas instituições que têm como denominador comum a língua portuguesa e o controlo das finanças públicas no âmbito das suas jurisdições. Este esforço de harmonização é também justificado pelo facto de se ter conhecimento do desejo de alguns países africanos de expressão portuguesa adoptarem o presente Manual como referência para o trabalho das suas instituições superiores de controlo das finanças públicas.

Um trabalho desta índole necessita de permanente actualização e desenvolvimento, designadamente para ter em conta a evolução da actividade do próprio Tribunal e incorporar resultados de investigações metodológicas em áreas em que mais se faz o desenvolvimento de novas técnicas, de que são exemplos a auditoria informática e as técnicas estatísticas de amostragem. Haverá, por isso, lugar a revisões periódicas deste Manual e para o efeito solicita-se veementemente aos seus utilizadores, a qualquer nível, que enviem sugestões de aperfeiçoamento ao Gabinete do Presidente do Tribunal de Contas, certo de que será a vivência da sua aplicação prática que fornecerá os elementos que permitirão testá-lo e fazer dele um eficaz instrumento de trabalho.



## CAPÍTULO 2 - QUADRO INSTITUCIONAL DO TRIBUNAL DE CONTAS

### 2.1 DO ENQUADRAMENTO CONSTITUCIONAL

O legislador constitucional posicionou o Tribunal de Contas no âmbito do poder judicial, consagrando-o como uma das categorias de Tribunais (art.ºs 202º e 209º), embora com características próprias resultantes da natureza específica das suas funções.

Este enquadramento na estrutura do Estado atribui ao Tribunal de Contas a natureza de órgão de soberania (art.ºs 202º e 110º) aplicando-se-lhe, assim, com as devidas adaptações relativamente ao exercício da função não jurisdicional ou de controlo financeiro em sentido técnico, os princípios gerais constitucionalmente consagrados para os demais tribunais, dos quais salientamos:

- Independência (art.º 203º);
- Direito à coadjuvação das outras autoridades (art.º 202º);
- Respeito pela Constituição e princípios nela consignados (204º);
- Fundamentação das decisões (art.º 205º);
- Obrigatoriedade e prevalência das decisões jurisdicionais (art.º 205º);
- Publicidade das decisões (art.º 206º).

Estes princípios constitucionais mereceram consagração e desenvolvimento na Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto).

No contexto do quadro legal descrito, constituem garantias da sua independência:

- O autogoverno (art.º 7º da Lei 98/97);
- A inamovibilidade e irresponsabilidade dos seus Juizes (art.º 216º da CRP e art.º 7º da Lei n.º 98/97);
- A exclusiva sujeição dos seus Juizes à lei (art. 203º da CRP e art.º 7º da Lei n.º 98/97).

No âmbito do sistema integrado de controlo financeiro nacional, o Tribunal de Contas é, nos termos constitucionais (art.º 214º), o órgão supremo de controlo da actividade financeira do Estado, integrando as suas competências, segundo o critério da natureza:

- poderes de controlo financeiro, exercidos através de acções de fiscalização em sentido técnico, e destinadas à preparação dos relatórios e pareceres sobre a Conta Geral do Estado e as Contas das Regiões Autónomas, bem como à produção de relatórios autónomos de análise, valoração e avaliação de quaisquer aspectos ligados à actividade financeira das entidades sujeitas aos seus poderes de controlo, os quais podem conter recomendações;



- poderes jurisdicionais, traduzidos na efectivação de responsabilidades financeiras, mediante processos de julgamento de contas, de responsabilidades financeiras ou demais espécies processuais legalmente previstas.

A consagração constitucional da função jurisdicional do Tribunal de Contas impôs que a reforma introduzida pela Lei n.º 98/97, apesar de o ter nitidamente aproximado do modelo anglo-saxónico de Auditor-Geral, relativamente à natureza das suas funções, tenha mantido aquela função jurisdicional, embora como função complementar da de auditor financeiro público.

Em conclusão, o Tribunal de Contas, continuando a ser um tribunal, é, todavia, em razão da matéria, um tribunal com particularidades relativamente às demais categorias ou ordens de tribunais, precisamente porque fixa, como núcleo essencial da sua actividade, o exercício de funções não jurisdicionais.

Constitui, assim, um órgão do Estado, independente e autónomo, que assume, no contexto do sistema nacional de controlo, a posição de órgão supremo de controlo externo.

## **2.2 O QUADRO LEGAL NO ÂMBITO DA LEI DE ORGANIZAÇÃO E PROCESSO DO TRIBUNAL DE CONTAS**

### **2.2.1 Linhas Fundamentais**

Na vigência da Constituição da República Portuguesa de 1976, a reforma do Tribunal de Contas imposta por imperativo constitucional (art.º 301º, n.º1, da versão originária da mesma) foi iniciada através da Lei n.º 86/89, de 8 de Setembro.

Tratou-se, todavia, de uma lei que, quanto ao âmbito e quanto à natureza do controlo, ficou aquém dos objectivos que devem nortear o controlo financeiro numa sociedade moderna.

Na verdade, os sistemas de controlo externo na esmagadora maioria dos Estados-membros da União Europeia e da INTOSAI não restringem o controlo financeiro externo à fiscalização da mera legalidade e regularidade das operações financeiras públicas mas incluem também a apreciação da gestão financeira, abrangendo esse controlo o sector público administrativo e ainda as empresas públicas, as sociedades de capitais públicos e outras entidades beneficiárias de fundos públicos.

Perante as exigências das sociedades modernas às instituições de controlo externo, tribunais de contas ou instituições congéneres do tipo Auditor-Geral, tornava-se necessário continuar o processo legislativo tendo em vista adequar o Tribunal de Contas aos objectivos de uma instituição moderna de controlo externo, na esteira das sucessivas recomendações dos congressos da INTOSAI e da EUROSAI.



O primeiro impulso legislativo nesse sentido foi dado pela Lei n.º 14/96, de 20 de Abril, ao abrigo da qual as organizações empresariais do Estado, as empresas concessionárias e as fundações de direito privado ficaram sujeitas ao controlo financeiro sucessivo do Tribunal de Contas, nos termos e condições definidos na mesma lei.

Esses passos foram aprofundados e desenvolvidos pela nova lei de bases (Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas) a qual viria a ser aprovada através da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto.

Constituíram linhas orientadoras desta lei, no essencial, as seguintes:

- Separação nítida entre a função jurisdicional e a função de controlo financeiro, com o consequente ajustamento ao nível da organização e da estrutura do Tribunal de Contas;
- Consagração de um sistema integrado de fiscalização prévia, concomitante e sucessiva;
- Revisão do regime de fiscalização prévia, tendo como notas essenciais:

⇒ redução do âmbito da fiscalização prévia;

⇒ clarificação do regime de fiscalização prévia em dois aspectos fundamentais : os fundamentos de recusa de visto, optando o legislador pela sua tipificação, e os efeitos do visto, particularmente no que concerne à produção de efeitos materiais e consequentes efeitos financeiros;

⇒ introdução da figura do “visto” com recomendações;

- Reforço do âmbito da fiscalização sucessiva, alargando o controlo financeiro às associações privadas e entidades de qualquer natureza beneficiárias de fundos públicos nos termos definidos no art.º 2º, n.ºs 2 e 3;
- Clarificação da natureza do controlo, com a consagração expressa da apreciação da gestão, segundo critérios de economia, eficiência e eficácia e da possibilidade de realização de auditorias de qualquer tipo ou natureza;
- Consagração de mecanismos de flexibilização e substituição do controlo prévio;
- Consagração de critérios de selectividade do controlo prévio, concomitante e sucessivo, que garantam a combinação entre risco financeiro (expressão financeira), risco na correcção de gestão (adequabilidade e segurança dos sistemas de decisão e de controlo interno), oportunidade de controlo e ciclo de cobertura;
- Clarificação do controlo relativamente aos fluxos financeiros entre o Orçamento do Estado e o sector empresarial do Estado, nomeadamente quanto ao destino legal das receitas das privatizações, e aos fluxos financeiros com a União Europeia, bem como o grau de observância dos compromissos com ela assumidos;



- Clarificação do controlo relativo ao inventário e ao balanço do património do Estado, bem como das alterações patrimoniais, nomeadamente quando decorram de processos de privatização;
- Consagração das auditorias como método privilegiado de controlo financeiro;
- Revisão do regime jurídico da responsabilidade financeira reintegratória, designadamente quanto aos seguintes pressupostos :

⇒ Elemento objectivo: redefinição do conceito de pagamento indevido e consagração da não arrecadação de receitas como acto constitutivo deste tipo de responsabilidade;

⇒ Elemento subjectivo: extensão do conceito de responsáveis a titulares de cargos políticos e funcionários e agentes administrativos.

- Revisão do regime jurídico da responsabilidade financeira sancionatória;
- Consagração de normas processuais financeiras e clarificação do regime de aplicação subsidiária de outras normas processuais;
- Consagração do Tribunal de Contas como instituição suprema de um sistema nacional de controlo coordenado e integrado;
- Reforço da cooperação com o Parlamento e o Governo;
- Previsão expressa do relacionamento com a comunicação social.





## 2.2.2 Funções e jurisdição

O Tribunal de Contas fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a gestão financeira e efectiva responsabilidades por infracções financeiras (art.º 1º, n.º 1).

A sua jurisdição abrange, quanto ao elemento território, toda a ordem jurídica portuguesa, tanto em território nacional como no estrangeiro, incluindo assim os serviços do Estado no estrangeiro (art.º 1º, n.º 2, e art.º 51º, n.º 1, al. f ).

## 2.2.3 Do âmbito e da natureza do controlo

### 2.2.3.1 DO ÂMBITO DO CONTROLO

Estão sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo financeiro do Tribunal de Contas as entidades integradas no sector público administrativo (Administração Central, Regional e Local) (art.º 2º, n.º 1), a saber:

- a) O Estado e seus serviços;
- b) As Regiões Autónomas e seus serviços;
- c) As Autarquias Locais, suas associações ou federações e seus serviços, bem como as áreas metropolitanas;
- d) Os institutos públicos;
- e) As instituições de segurança social.

Estão também sujeitas aos poderes de controlo financeiro, em sentido amplo, as entidades do sector público empresarial (empresas públicas, sociedades de capitais exclusivamente públicos e sociedades de economia mista controladas ou participadas), as empresas concessionárias, as associações públicas ou privadas e as fundações de direito privado, nos termos do n.º 2 do art.º 2º.

As entidades de qualquer natureza que tenham participação de capitais públicos ou sejam beneficiárias, a qualquer título, de dinheiros ou outros valores públicos estão sujeitas a um controlo financeiro restrito à fiscalização da legalidade, regularidade e correcção financeira da sua aplicação (art.º 2º, n.º 3).



## 2.2.3.2 DA NATUREZA DO CONTROLO

### *Critério do posicionamento do órgão de controlo*

Do que se referiu anteriormente a propósito do enquadramento do Tribunal de Contas na estrutura do Estado resulta claro que o controlo que exerce é um controlo **externo** e **independente**.

### *Critério do momento do controlo*

O controlo exercido pelo Tribunal de Contas pode ser, quanto ao momento de exercício, **prévio**, **concomitante** ou **sucessivo**, consoante o mesmo seja anterior, simultâneo ou posterior relativamente à realização das operações auditadas.

### *Critério do conteúdo do controlo (tipo de controlo)*

Nos termos consagrados no n.º 1 do art.º 1º e art.º 5º, o TC fiscaliza a **legalidade** e **regularidade** das receitas e das despesas públicas e aprecia a **economia**, a **eficiência** e a **eficácia**, segundo critérios técnicos de gestão financeira, das entidades abrangidas pelos n.ºs. 1 e 2 do art.º 2º, incluindo a organização, o funcionamento e a fiabilidade dos sistemas de controlo interno.

Ao consagrar de forma expressa a apreciação da gestão financeira o legislador clarificou a natureza do controlo financeiro do Tribunal de Contas.

## 2.2.4 Da competência do Tribunal de Contas

A competência do Tribunal de Contas integra, quanto à sua natureza, poderes jurisdicionais e não jurisdicionais ou de controlo financeiro.

Nestes termos, as decisões decorrentes do exercício de poderes jurisdicionais são vinculativas, isto é obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre os de quaisquer outras autoridades (art.º 205º da CRP e art.º 8º da Lei n.º 98/97).

As decisões relativas ao exercício de poderes de controlo financeiro são opinativas ou de mera apreciação, sendo consubstanciadas em pareceres ou relatórios.



Da competência material essencial salienta-se:

- Dar parecer sobre a Conta Geral do Estado, as contas das Regiões Autónomas, bem como sobre a conta da Assembleia da República e das Assembleias Legislativas Regionais;
- Fiscalizar previamente actos e contratos geradores de despesa, encargos e responsabilidades dos serviços abrangidas pelo n.º 1 do art.º 2º, nos termos definidos nos art.ºs 5º, al. c), e art.ºs 44º a 48º e 114º;
- Apreciar a legalidade e a gestão financeira das entidades referidas nos n.ºs 1 e 2 do art.º 2º;
- Verificar as contas das entidades sujeitas à sua prestação;
- Realizar, por iniciativa própria ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, auditorias às entidades a que se refere o art.º 2;
- Controlar os fluxos financeiros com a União Europeia;
- Fiscalizar a alienação de participações sociais do Estado e, bem assim, realizar auditorias a processos de reprivatizações;
- Julgar responsabilidades financeiras, fixar débito aos responsáveis ou declarar a impossibilidade de verificação ou julgamento de contas, relativamente às entidades abrangidas pelo n.º 1 do art.º 2.

Da competência material complementar (art.º 6º) salienta-se:

- O poder regulamentar externo, traduzido na possibilidade de emitir as instruções necessárias ao exercício das suas competências, a observar pelas entidades referidas no art.º 2º, e
- O poder de propor as medidas legislativas e administrativas que julgue necessário ao exercício das suas competências.



## 2.2.5 Estrutura, organização e funcionamento

### 2.2.5.1 ESTRUTURA E ORGANIZAÇÃO

O Tribunal de Contas dispõe na sede de três secções especializadas (art.º 15º) :

- A 1ª Secção, encarregada da fiscalização prévia e, em certos casos, concomitante;
- A 2ª Secção, encarregada da fiscalização concomitante e sucessiva;
- A 3ª Secção, encarregada do julgamento dos processos de efectivação de responsabilidade e de multa.

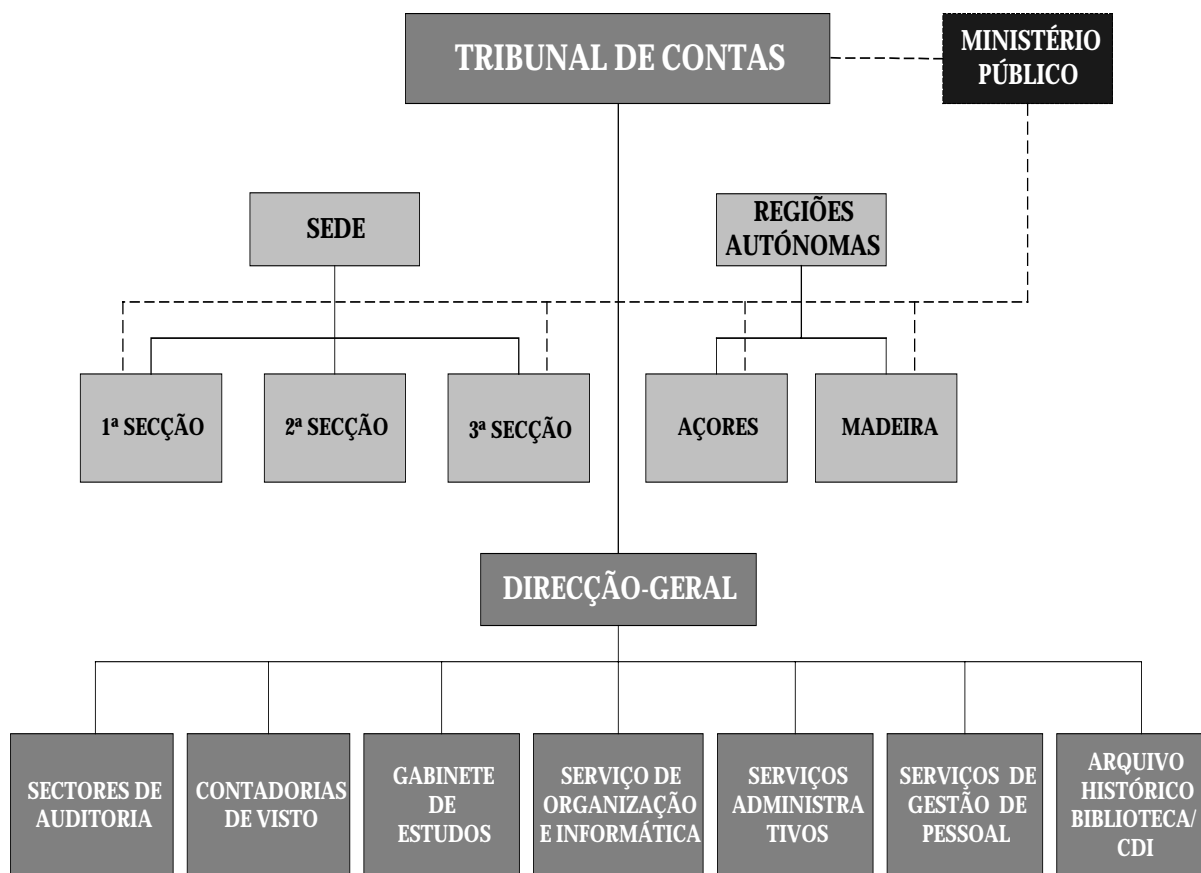
Nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira funcionam Secções Regionais do Tribunal de Contas (art.º 3º, n.º 2).

No que respeita ao Continente, a lei pode desconcentrar regionalmente a organização e funcionamento do Tribunal de Contas (art.º 3º, n.º 3).

Na sede, o Tribunal de Contas é composto pelo Presidente e 16 Juízes.

Em cada Secção Regional existe 1 Juiz.

O Tribunal dispõe na sede e nas Secções Regionais de serviços de apoio indispensáveis ao desempenho das suas funções.



## 2.2.5.2 FUNCIONAMENTO

O Tribunal reúne em plenário geral, em plenário de secção, em subsecção e em sessão diária de visto (art.º 71º).

Do plenário geral fazem parte todos os Juízes, incluindo os das Secções Regionais.

Na sede, o plenário de cada secção compreende os Juízes que a integram nos termos do art.º 15º, n.ºs 2 a 5. As secções reúnem em plenário pelo menos uma vez por semana (art.ºs 71º e 72º). As subsecções integram-se no funcionamento normal da 1ª e 2ª Secções e são constituídas por três Juízes. A 1ª Secção funciona ainda em sessão diária de visto (art.ºs. 71º e 72º).

De salientar que, nos termos do Regulamento da 2.ª Secção, os Sectores de Auditoria dependem, funcionalmente, dos juizes titulares das diversas áreas de responsabilidade de controlo sucessivo.



## 2.2.6 Das modalidades de controlo

### 2.2.6.1 FISCALIZAÇÃO PRÉVIA

A fiscalização prévia tem por fim verificar se os actos ou contratos sujeitos a este tipo de controlo respeitam a legalidade genérica e a legalidade específica (regularidade financeira ou cabimento “lato sensu”).

Nos instrumentos geradores de dívida pública a fiscalização prévia verifica ainda a observância dos limites e sublimites de endividamento e as respectivas finalidades (cf. também art.º 7º e 13º da Lei n.º 7/98, de 3/2).

Constitui fundamento de recusa do visto a desconformidade dos actos ou contratos e demais instrumentos sujeito a “visto” com a lei que implique (art.º n.º 44, n.º 3):

- não cabimento em rubrica orçamental própria ou violação directa de normas financeiras;
- ilegalidade susceptível de alterar o resultado financeiro;
- nulidade.



O âmbito da fiscalização prévia, anteriormente referido (vd. ponto 2.2.4) tem vindo a ser objecto de redução gradual (cfr. art.ºs 46º, 47º e 114º).

A LOPTC consagra ainda formas de selectividade, flexibilização e substituição do controlo prévio, segundo critérios que combinam a dimensão financeira com a fiabilidade do sistema de controlo interno (art.º 48º).

### **2.2.6.2 FISCALIZAÇÃO CONCOMITANTE**

O Tribunal de Contas pode realizar fiscalização concomitante de despesas emergentes dos actos ou contratos que não devam ser remetido para fiscalização prévia [art.º 38º, n.º 1, al. b)], e através de auditorias da 2ª Secção, à actividade financeira exercida antes do encerramento da respectiva gerência (art.º 49º).

Os relatórios de auditoria realizados no âmbito da fiscalização concomitante podem servir de base à verificação da respectiva conta ou ao processo de efectivação de responsabilidades financeiras (art.º 49º, n.º 4).

### **2.2.6.3 FISCALIZAÇÃO SUCESSIVA**

A fiscalização sucessiva tem por finalidade avaliar os sistemas de decisão e de controlo interno e apreciar a legalidade, a correcção financeira, a economia, eficiência e eficácia da gestão financeira das entidades sujeitas à sua jurisdição e/ou controlo financeiro, incluindo os fluxos com a União Europeia (art.º 50º).

Para a prossecução dos objectivos definidos pelo Tribunal no âmbito do controlo sucessivo, o Tribunal desenvolve auditorias e verificação de contas. (art.ºs 53º a 55º):

#### **□ Auditorias**

O Tribunal de Contas pode realizar auditorias de qualquer tipo ou natureza (art.º 55º), orientando-se para uma actividade de controlo integrado. Assim, sem deixar de atribuir o devido papel e importância à auditoria financeira, o legislador orientou a estratégia de controlo do Tribunal, manifestamente, para a auditoria de gestão e abriu as portas à realização de auditorias de qualquer tipo ou natureza.





Como se desenvolverá na Parte III deste manual essas auditorias compreendem designadamente:

- auditorias financeiras (compreendendo auditorias de legalidade, de regularidade e de contas);
- auditorias de gestão, operacionais ou de resultados;
- auditorias integradas;
- auditorias orientadas;
- auditorias de projectos ou programas;
- auditorias de sistemas;
- auditorias de avaliação específicas quanto, designadamente, aos impactos sociais ou ambientais.

Os processos de auditoria concluem pela elaboração e aprovação de um relatório, o qual deverá ser sempre remetido ao Ministério Público, acompanhado do respectivo processo e documentação pertinente, se for caso disso, a fim de serem desencadeados eventuais procedimentos jurisdicionais (art.ºs 29º, n.º 4, 54º, n.º 4, 55º e 57º).

O Tribunal de Contas pode, nos termos e para os efeitos consignados no art.º 56º, recorrer a empresas de auditoria ou a consultores técnicos para a realização de tarefas indispensáveis ao exercício das suas funções.

## □ Verificação de Contas

Na actividade tradicional do Tribunal assume certa importância a verificação das contas que lhe são submetidas, nos termos legais, pelas entidades a tal obrigadas (art.º 51º).

As contas são prestadas por anos económicos ou por gerências (art.º 52º) e são elaboradas e documentadas de acordo com as instruções emitidas pelo Tribunal (art.º 6º).

Essa verificação pode ser interna ou externa, fazendo-se esta com recurso aos métodos e técnicas de auditoria (art.º 54º, n.ºs 1 e 3, al. h).

A verificação interna, que é feita pelos serviços de apoio do TC, com homologação da 2ª Secção, abrange a análise, conferência e liquidação da conta, incluindo a demonstração do respectivo ajustamento, podendo ainda incluir as conferências documentais necessárias à comprovação da correcção das operações consubstanciadas na conta de gerência.

A verificação interna pode ser seguida de auditoria, designadamente quando haja indícios ou evidência de factos constitutivos de responsabilidade financeira (art.º 55º, n.º 2).



## 2.3 DA ARTICULAÇÃO E COOPERAÇÃO COM OUTRAS INSTITUIÇÕES DE CONTROLO E COM ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS

### 2.3.1 Considerações gerais

O Tribunal de Contas tem desenvolvido na última década, particularmente na sequência da reforma introduzida pela Lei n.º 86/89, relações com instituições ou organizações nacionais e internacionais de controlo com o objectivo de estabelecer colaboração recíproca, confrontar sistemas e permutar experiências no domínio dos métodos e procedimentos de controlo financeiro.

A Lei n.º 98/97, no seu art.º 11º, n.º 3, veio aliás sublinhar a importância dessa articulação e cooperação ao inserir as acções do Tribunal num sistema de controlo ao nível nacional e comunitário, sem prejuízo da sua independência face às demais instituições.

Assim, no âmbito internacional, o Tribunal tem mantido relações bilaterais estreitas com instituições congéneres dos Estados-membros da União Europeia e com os Tribunais de Contas da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa, mantendo contactos regulares com outras instituições de controlo externo particularmente americanas e da Europa de Leste. O TC tem ainda cooperado com os órgãos de controlo financeiro da NATO, OCDE, e da UEO e ainda com o Banco Mundial, a “FEE - Fédération de Experts Comptables Européens” e a “EES - European Evaluation Society”.

O quadro legal actual (art.º 11º) privilegia a cooperação do TC com as instituições homólogas da União Europeia e dos seus Estados-membros, e prevê mesmo, sem prejuízo da sua independência, o desenvolvimento das acções conjuntas que se revelem necessárias.

### 2.3.2 Relações com os Órgãos Nacionais de Controlo Interno

A Lei n.º 98/97 veio estabelecer um novo quadro de relacionamento com os Órgãos Nacionais de Controlo Interno <sup>(1)</sup>, cujos aspectos essenciais são os seguintes (art.ºs 11º e 12º da Lei 98/97):

- *Comunicação ao Tribunal de Contas dos seus programas anuais e plurianuais de actividades e respectivos relatórios de actividades;*
- *Envio dos relatórios das suas acções sempre que contenham matéria de interesse para a acção do Tribunal de Contas;*
- *Realização de acções a solicitação do Tribunal, tendo em conta os critérios e objectivos por este fixados.*

<sup>(1)</sup> Veja-se também o Decreto-Lei n.º 166/98, de 25/06, I Série A



O Presidente do Tribunal de Contas assume o papel de coordenador na promoção do intercâmbio de informações quanto aos respectivos programas anuais e plurianuais de actividades e na harmonia de critérios do controlo externo e interno.

O quadro legal descrito permite que o Tribunal de Contas possa assumir o seu papel de instituição de controlo externo, orientando e fomentando adequados sistemas de controlo interno, em conformidade com as recomendações dos congressos da INTOSAI e EUROSAI .

### 2.3.3 Relações com o Tribunal de Contas Europeu

Por força do disposto no art.º 206º - A do Tratado de Roma, actual art.º 188º - C, na redacção dada pelo Tratado da União Europeia, o Tribunal de Contas é o interlocutor nacional do Tribunal de Contas Europeu, participando nesta qualidade nas reuniões anuais do Comité de Contacto dos Presidentes dos TC e Instituições Congéneres e na conferência dos Agentes de Ligação.

Atento o disposto no art.º 188º - C e na sequência da Lei n.º 86/89 foi celebrado, em 13.11.90, um protocolo com o Tribunal de Contas Europeu sobre as modalidades de aplicação do princípio de cooperação designadamente a organização de missões conjuntas de controlo.

Essas missões podem revestir a forma de **auditorias conjuntas** ou **auditorias articuladas ou coordenadas** <sup>(1)</sup>

Por outro lado, e em resultado das conclusões de um dos Comités de Contacto dos Presidentes, foi deliberado que as Instituições Superiores de Controlo incluam nos seus manuais de auditoria, no que respeita aos auxílios concedidos pelo Estado (art.ºs 92º a 94º do Tratado), os procedimentos de:

- notificação;
- suspensão;
- repressão;
- execução,

que serão objecto de desenvolvimento no II volume deste Manual.

---

(1) Auditorias conjuntas - aquelas em que o planeamento, a execução e a nota de observações são conjuntas e em que os relatórios são separados;  
Auditorias articuladas ou coordenadas - aquelas em que o planeamento é conjunto e a execução separada.



## **2.3.4 Relações com Organizações Internacionais no âmbito do Controlo Financeiro Externo**

O Tribunal de Contas é membro das seguintes organizações internacionais :

### ***“INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS” (INTOSAI)***

É membro fundador da INTOSAI, organização de âmbito mundial das Instituições Superiores de Controlo Financeiro Externo, criada em 1953.

As normas de auditoria da INTOSAI e bem assim as recomendações dos respectivos congressos têm merecido especial atenção por parte do Tribunal de Contas.

### ***Grupos Regionais da INTOSAI :***

#### ***“EUROPEAN ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS” (EUROSAI)***

O Tribunal de Contas é membro fundador da EUROSAI, organização europeia de Tribunais de Contas e instituições congéneres, criada em 1990.

#### ***“ORGANISATION LATINO AMERICANA Y DEL CARIBE DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES” (OLACEFS)***

O Tribunal de Contas é membro colaborador da OLACEFS desde 1988.

#### ***“EUROPEAN ORGANISATION OF REGIONAL AUDIT INSTITUTIONS” (EURORAI)***

O Tribunal de Contas é membro associado da EURORAI - Organização Europeia de Tribunais de Contas e Instituições Congéneres de âmbito regional, criada em 1992.



## PARTE SEGUNDA

### PRINCÍPIOS GERAIS DE AUDITORIA

#### CAPÍTULO 1 - A AUDITORIA

##### 1.1 CONCEITO

Como atrás se referiu, a auditoria é um dos meios que o Tribunal de Contas utiliza para efectivar o controlo financeiro das entidades sujeitas à sua acção. Mas o conceito de auditoria não tem sido uno nem estático, embora algumas das definições conhecidas tenham aceitação mais ou menos generalizada.

Por outro lado, o próprio conceito de auditoria tem evoluído com o decurso do tempo, reflectindo não só as mutações operadas no desenvolvimento das organizações e na ponderação dos interesses em jogo mas também os objectivos cada vez mais vastos que lhe têm vindo a ser fixados.

Se inicialmente visava a descoberta de erros e fraudes, a auditoria passou depois a alargar-se a outros domínios e a assumir formas específicas ou especializadas. Por isso, a evolução histórica dos conceitos permite-nos verificar a forma como a auditoria foi reflexo das mutações económicas e sociais que se foram operando desde que se institucionalizou como ramo do saber até à actualidade, passando não só a evidenciar a natureza dos factos já passados e consequentemente históricos mas também a ter uma função preventiva e orientadora.

Dentro de uma concepção ampla e clássica, na esfera financeira a auditoria é um exame ou verificação das contas, da situação financeira e/ou da gestão, realizada por um auditor com vista à emissão de um parecer.

Existem, no entanto, diversos conceitos, e em face da sua diversidade houve a preocupação de dar à auditoria uma definição que tivesse uma aceitação generalizada. Neste sentido são de realçar as acções de harmonização realizadas a nível internacional pela IFAC e, a nível das instituições superiores de controlo (ISC), pela INTOSAI.



A definição da IFAC é a seguinte:

**Auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objectivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade.**

O conceito da INTOSAI, que está mais voltado para o controlo das finanças públicas, encontra-se inserido no seu glossário e reproduzido nos glossários elaborados por muitos dos seus membros e, nomeadamente, no glossário dos termos comuns utilizado no âmbito do controlo externo pelos Tribunais de Contas de Portugal e da União (Brasil).

A definição que neles se contém é a seguinte:

**Auditoria é o exame das operações, actividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objectivos, orçamentos, regras e normas.**

Como se conclui, estas definições gerais diferenciam-se por terem em conta aspectos específicos das entidades auditadas. De qualquer forma não deixam de conter elementos comuns e permitem formular a seguinte definição geral:

**Auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.**

No caso do Tribunal de Contas português, dadas as suas amplas competências e poderes de controlo, esse exame ou verificação versa, como se desenvolverá adiante, não só sobre aspectos financeiros, mas também e cada vez mais, sobre aspectos de gestão, ambientais, de utilidade social, etc.



## 1.2 TIPOS DE AUDITORIAS

Vários são os **critérios** adoptados na classificação das auditorias, que atendem quer ao **objectivo** prosseguido, quer ao **sujeito** que as realiza, quer à sua **amplitude**, ou ainda à sua **periodicidade**, à sua **exaustão** ou profundidade, etc.

Quanto ao **objectivo** prosseguido existem diversos tipos de auditorias, tais como *auditorias de contas, da situação financeira, de legalidade e regularidade e auditorias de gestão*, (também designadas operacionais ou de resultados) que incluem a avaliação da gestão em geral ou de aspectos ou impactos em particular.

Quanto ao critério da posição do **sujeito** que realiza as auditorias, estas podem ser *internas ou externas*, dependendo a diferenciação do facto de as últimas serem realizadas por profissionais ou entidades que estão numa posição de independência relativamente ao organismo controlado.

Toma aqui particular relevância a auditoria perspectivada no âmbito da Administração Pública, onde podemos encontrar entidades que estão na posição referida de independência relativamente ao organismo controlado, mas que, dado estarem estruturalmente situadas dentro da lógica da Administração Pública, não podem em rigor incluir-se no controlo externo.

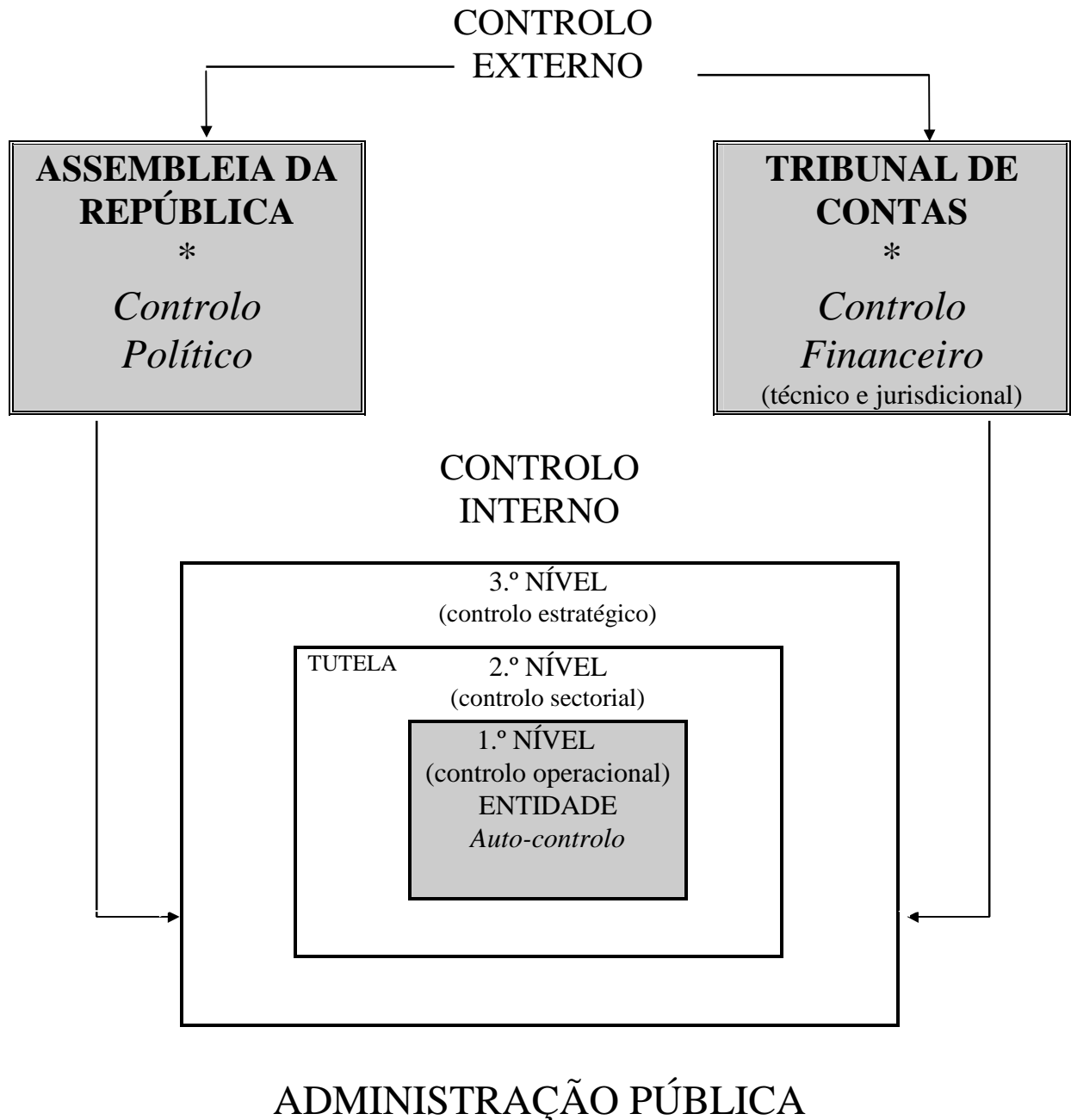
Trata-se antes de controlo interno, ainda que integrado em diferentes níveis de controlo.

Com efeito, veja-se o seguinte esquema em termos de controlo das finanças públicas em Portugal:





**SISTEMA NACIONAL DE CONTROLO  
DAS  
FINANÇAS PÚBLICAS**





Quanto à **amplitude**, isto é, ao universo a auditar, podem distinguir-se os seguintes tipos de auditoria:

- *Gerais*, que têm por fim obter uma visão global da entidade auditada, a qual, sendo auditoria financeira, obriga a examinar todas as parcelas contabilísticas mas não exige um exame completo e integral de cada uma delas.
- *Parciais*, que têm por fim examinar um ou vários sectores, áreas, actividades ou temas, podendo ser orientadas, horizontais, de projectos ou programas e de sistemas.
  - A *orientada* consubstancia-se em exames aprofundados sobre um sector, área ou actividade particular ou procedimento.
  - A *horizontal* é a que consiste em examinar um tema específico de controlo junto de várias entidades ou serviços, pelo que não é aprofundada, tendo como objectivo abarcar o objecto do controlo no conjunto das actividades.
  - A de *projectos e programas* consiste no acompanhamento, exame e avaliação da execução de programas e projectos governamentais específicos. Consequentemente, pode requerer a verificação em um ou mais serviços ou entidades.

Quanto à **periodicidade** as auditorias podem ser:

- *Permanentes*, quando se realizam por diversas vezes ao longo do período, de forma regular ou irregular;
- *Ocasionais* ou *únicas*, as que se efectuam quando ocorre algum acontecimento imprevisto ou é necessário dar solução ou resposta a alguma questão especial;
- *De fim de exercício*, a que tem por objectivo averiguar da sinceridade dos documentos de prestação de contas.

No que respeita à **exaustão ou profundidade** as auditorias podem classificar-se em:

- *Integrais* ou *completas*, que consistem no exame de todas as operações efectuadas no período, podendo ocorrer quer numa auditoria geral quer numa parcial.
- *Por provas ou sondagens*, que consistem em comprovar a exactidão de um certo número de lançamentos, cálculos ou registos, escolhidos ao acaso de entre o conjunto a examinar.

Em regra, uma auditoria enquadra-se, sempre, em vários critérios classificativos. Assim, uma auditoria financeira pode ser também uma auditoria parcial, uma auditoria por provas ou sondagens, uma auditoria ocasional, etc.



## CAPÍTULO 2 - MÉTODOS E TÉCNICAS DE AUDITORIA

### 2.1. NOÇÕES GERAIS

A auditoria é uma verificação ou exame que, como já se referiu, deve realizar-se de forma sistemática para que se alcancem os fins em vista. Com este objectivo deve o auditor aplicar métodos e técnicas apropriadas durante a realização da auditoria.

Torna-se, assim, necessário precisar o sentido e alcance que devem ser dados aos referidos termos, ou seja, definir o seu conteúdo no âmbito da auditoria.

Os **métodos** são os processos racionais e orientados de acordo com normas específicas que hão-de conduzir o auditor na direcção do resultado desejado.

As **técnicas** são os meios ou instrumentos que o auditor utiliza na realização do seu trabalho e que lhe possibilitam formar uma opinião.

Deste modo, os métodos e as técnicas de auditoria constituem os chamados **procedimentos** de auditoria, sendo o método o caminho a seguir e as técnicas os meios utilizados ao longo desse caminho tendo em vista o alcance de um resultado final, isto é, um objectivo, em regra, previamente definido.

Tendo o auditor como tarefa essencial identificar e analisar a validade e a veracidade de qualquer informação deve, para esse efeito, aplicar os procedimentos adequados, com a extensão e profundidade que cada caso específico requer, de forma a obter o conjunto de provas factuais e/ou materiais que suportem fidedignamente as afirmações e/ou os factos analisados.

Os procedimentos consistem, portanto, na aplicação pelos auditores de métodos e técnicas que dependem do seu julgamento e da qualidade e âmbito do controlo interno implantado na organização a auditar, visando definir o modo como o auditor deve orientar o seu trabalho para que procure atingir de forma sistemática o objectivo da auditoria.

Existem procedimentos de aplicação generalizada, isto é, aplicáveis nas verificações que são comuns a muitas organizações e que são baseados, em regra, em guias, notas de verificação e questionários de auditoria mais ou menos padronizados.

A aplicação dos procedimentos está subordinada à observância de um conjunto de proposições ou princípios lógicos que servem de base à orientação e avaliação da qualidade do trabalho dos auditores e que dão consistência aos trabalhos de auditoria.



Tais princípios têm fundamentalmente como objectivo regulamentar e harmonizar os aspectos relacionados com as qualificações profissionais dos auditores, com o seu julgamento sobre as situações analisadas e, conseqüentemente, com as normas de verificação e com a preparação do relatório final.

Tanto os princípios como os procedimentos constituem, em suma, um conjunto harmonioso e coerente de normas destinadas a dar credibilidade à auditoria e a conferir validade ao trabalho dos auditores.

## 2.2. MÉTODOS DE AUDITORIA

As contas anuais de qualquer entidade acabam por reflectir o resultado de um extenso processo, que se pode designar por **processo de tratamento da informação** e que pode ser feito quer a nível administrativo quer principalmente a nível financeiro, de forma dinâmica, controlada ou pelo contrário anárquica, no sentido de se produzirem determinados “outputs” finais, *maxime*, de índole financeira.

O estudo deste processo, atento a que é do mesmo que resultam as contas finais, constitui, numa auditoria financeira, um dos objectivos fundamentais do auditor.

Este pode assim orientar o seu trabalho, com o objectivo de produzir uma opinião sobre as contas, com recurso à realização de testes directos às contas e operações, ou mediante a análise do sistema de controlo interno inerente ao referido processo de tratamento da informação, ou ainda utilizando simultaneamente os dois métodos.

No primeiro caso e a partir dos montantes que figuram nas contas - finais e de síntese - procede-se a confirmações nos diversos documentos de suporte (contas correntes, guias de receita, documentos de despesa, etc.).

No segundo caso, examina-se o modo como o **sistema de controlo interno** (SCI) funciona, para verificar a sua adequabilidade e funcionamento, antes de se pronunciar sobre as contas atrás referidas.

A utilização quer de um quer de outro dos métodos apresentados ou dos dois simultaneamente, suscita diversos problemas, convindo, todavia, dizer que no primeiro método o auditor utiliza a síntese partindo do todo para as partes - isto é, das contas finais para as operações nelas englobadas para confirmar os respectivos valores - e, no segundo método, o auditor analisa o funcionamento do sistema de controlo interno, fazendo uma apreciação dos circuitos de registo da informação administrativa e financeira e dos pontos-chave do controlo, verificando se estes são suficientes para assegurarem a fiabilidade daqueles mesmos registos, com vista a detectar a existência ou não de erros e irregularidades significativos que possam ter ocorrido.



A aplicação prática do primeiro método (método directo) tem entre outras as seguintes limitações:

- não apresenta qualquer informação sobre o mérito dos valores constantes das contas, apenas permitindo a sua verificação;
- revela ineficácia relativamente às operações de carácter repetitivo ou às que forem restritas a um reduzido número de operações;
- revela-se oneroso sempre que o número e complexidade das operações envolvidas implique a verificação de uma percentagem relevante das mesmas para possibilitar a formação de um juízo.

No segundo método, o auditor, adquirindo a convicção de que o sistema é fiável, tanto na sua concepção como no seu funcionamento (a confirmar através de testes de conformidade e de procedimento), pode desde logo limitar a extensão do seu trabalho na área das contas ou, pelo contrário, se o sistema revelar pontos fracos, aumentar essa extensão, centrando-a em torno dos pontos que o SCI revelou serem os mais permeáveis.

Esta abordagem não elimina a utilização do método directo, antes faz depender a maior ou menor incidência deste último da prévia avaliação da fiabilidade dos circuitos implantados na entidade auditada (que no seu conjunto definem o controlo interno). Quanto maiores forem as garantias oferecidas pelo sistema, menor será o número de verificações específicas que será necessário efectuar.

Impõe-se, portanto, na generalidade dos casos, a complementaridade dos dois métodos.

Com efeito, o método da avaliação dos sistemas compensa o custo do investimento inicial consistente no levantamento, descrição e avaliação dos circuitos existentes pelas seguintes vantagens:

- orientação da pesquisa para zonas reais de risco;
- obtenção de ganhos superiores pelo conhecimento do mérito do controlo interno, face aos ganhos resultantes do simples acréscimo das verificações aleatórias.



## 2.3 TÉCNICAS DE AUDITORIA

Como já foi referido, o auditor ao longo da sua missão socorre-se de um vasto conjunto de procedimentos que o auxiliam na formação de uma opinião e que variam consoante o tipo de trabalho a realizar, podendo classificar-se em **gerais** e **específicos**.

Os **procedimentos gerais** são os que têm aplicação em várias fases da execução do exame.

Os **procedimentos específicos** são os que têm apenas aplicação em certas áreas e tipos de auditoria.

Os primeiros compreendem as seguintes técnicas de verificação:

- **Inspecção** é a verificação física de determinados bens do activo (existências, imobilizado corpóreo, etc.) e dos documentos de suporte de diversas operações (vendas, compras, recebimentos, pagamentos, etc.);
- **Observação** é o acompanhamento na prática das funções cometidas às várias pessoas;
- **Entrevista** é a procura de informação ou de esclarecimentos pontuais junto de pessoas conhecedoras de situações de interesse para o auditor;
- **Confirmação** é o procedimento que consiste na obtenção de provas que se podem apurar na entidade que se está a auditar (facturas, guias, extractos bancários, etc.) ou fora dela através de certidões ou de circularizações destinadas à confirmação de saldos de contas e outras informações;
- **Análise** é a revisão dos registos contabilísticos e saldos das contas com o fim de se verificar a credibilidade que merece a informação constante das demonstrações financeiras;
- **Cálculo** é a verificação da exactidão aritmética dos documentos e registos contabilísticos correspondentes, bem como a verificação de cálculos autónomos.



## 2.3.1 Testes

Salvo nos casos de extrema importância, a generalidade das auditorias são parciais, não abrangendo consequentemente a totalidade das operações.

Assim, tendo em conta o elevado custo que resultará de uma auditoria integral ou completa, os procedimentos atrás referidos não se aplicam a todos os factos patrimoniais ou outros mas apenas a alguns deles.

De um ponto de vista geral, podemos dizer que em auditoria se realizam quatro grandes tipos de testes: de procedimento, de conformidade, de substanciação ou substantivos e analíticos.

### 2.3.1.1 TESTES DE PROCEDIMENTO

Estes testes consistem em seleccionar uma operação de cada tipo e acompanhar o seu percurso ao longo de todo o sistema de processamento e controlo.

O seu objectivo é assegurar e confirmar que o entendimento do auditor sobre o sistema, formado através das notas descritivas ou dos fluxogramas, está correcto.

Estes testes devem ser aplicados a todas as operações relevantes em relação aos objectivos específicos do controlo interno previamente definidos.

Devem também ser descritos em documentos que indiquem as operações abrangidas.

As incorrecções reveladas pelos testes devem produzir alterações na descrição do sistema.

### 2.3.1.2 TESTES DE CONFORMIDADE

Consideram-se testes de conformidade os que se destinam a confirmar se os procedimentos e as medidas de controlo interno são adequados e se funcionam normalmente ao longo do exercício.

Se na sequência do levantamento do sistema de controlo interno se concluir que este é forte, dever-se-á orientar os trabalhos para a realização de testes de conformidade, reduzindo os testes de substanciação e concentrando-os nas áreas onde os riscos de ocorrência de erros não são suficientemente prevenidos pelo sistema de controlo.



No desenvolvimento dos testes de conformidade utilizar-se-ão três modalidades distintas:

- Exame de documentos, previamente seleccionados, para confirmar se o procedimento foi adequadamente aplicado ao longo de todo o período. Por exemplo, uma rubrica num documento pode constituir a prova necessária para concluir que determinado despesa foi autorizada pela pessoa indicada;
- O reprocessamento de certas transacções, com vista a confirmar que têm evidência de terem sido objecto de verificação e controlo, como seja de algumas facturas de fornecedores para reverificar a sua documentação de suporte, exactidão aritmética e registo;
- Observação directa da técnica de controlo em funcionamento, completada com entrevistas apropriadas aos executantes.

O auditor deve preocupar-se em testar fundamentalmente os controlos-chave, isto é, aqueles que são decisivos num circuito.

Caso o auditor encontre alguns erros ou anomalias, terá de avaliar a sua importância e justificação (se a houver), no sentido de determinar se representam situações pontuais isoladas e desprezíveis ou se, por outro lado, são indício de que a técnica de controlo em observação não funcionou de facto ao longo do exercício ou pelo menos não funcionou com a desejável eficácia.

### **2.3.1.3**            *TESTES SUBSTANTIVOS*

Consideram-se testes substantivos os que procuram confirmar o adequado processamento contabilístico, expressão financeira e suporte documental dos saldos e das diversas operações realizadas.

O objectivo essencial destas verificações é assim, numa auditoria financeira, provar a exactidão dos saldos constantes das peças contabilísticas finais do exercício, pelo que envolvem uma grande preocupação quanto aos saldos e transacções de valor mais elevado e às rubricas mais sensíveis à ocorrência de erros e irregularidades.

Em regra, e como já foi referido, a extensão de um teste substantivo será tanto menor quanto melhor for o controlo interno existente no sistema ou sistemas em que se incluem as contas objecto de análise.

Nas suas verificações, o auditor selecciona, a partir dos registos contabilísticos, um conjunto de operações representativo do montante total contabilizado, consultando posteriormente o documento de suporte.





As verificações de substanciação e validação de saldos e transacções específicas incluem procedimentos tão diversificados como as contagens físicas de valores, existências e outros activos, os pedidos de confirmação directa de saldos de contas bancárias, de clientes e fornecedores, o exame de reconciliações e documentos de suporte bem como de escrituras e títulos de registos de propriedade, testes de valorimetria e de exactidão aritmética, verificações indiciárias, etc..

No entanto, não bastará verificar a concordância de valores constantes dos documentos e registos. Haverá necessidade de confirmar se os documentos são autênticos, se foram objecto de conferências e aprovações exigidas pelo sistema de controlo existente e se o seu conteúdo reflecte a operação em causa.

### 2.3.1.4 TESTES ANALÍTICOS

Os testes analíticos consistem na análise e ponderação de dados e informações variadas, de natureza ou incidência económico-financeira, incluindo rácios, tendências e variações em relação ao(s) ano(s) anterior(es) e ao(s) orçamento(s), com vista a identificar assuntos ou saldos anormais que requeiram especial atenção ou investigação, comparativamente com os saldos e variações que se apresentem razoáveis ou justificáveis.

### 2.3.2 Amostras

As auditorias, em geral, não são integrais, pelo que as análises a efectuar - quer para confirmação de procedimentos no âmbito do sistema de controlo interno quer para validação de valores das contas ou outros - utilizam formas aproximativas, **que se pretende sejam representativas do universo total**, observando-se determinadas operações e transacções, com base numa parte daquele universo, parte essa que constitui o que se designa por **amostra**.

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

Esta prova, se fundada em critérios técnicos rigorosos aplicados de forma correcta, permite obter os elementos suficientes e apropriados para que seja formulada com segurança uma opinião pelo auditor e, desse modo, corresponde à norma 152 da INTOSAI, que estabelece o seguinte:

*“A fim de fundamentar a sua apreciação e conclusões relativamente à organização, programa, actividade ou função a ser inspeccionada, o auditor deve obter informações probatórias adequadas, relevantes e de custo razoável”.*



## 2.3.2.1 CARACTERÍSTICAS

A amostra, como se referiu, deverá fornecer informação suficiente, permitindo retirar conclusões sobre o universo total, devendo assim assumir as seguintes características:

- deve ser representativa, isto é, os seus elementos devem possuir as características de todos os elementos do universo;
- deve revelar estabilidade, ou seja, os resultados do exame devem ser idênticos, independentemente de se aumentar o tamanho da amostra.

Em qualquer caso existe sempre um *risco de amostragem* - o risco de as conclusões a que o auditor chega após testar a sua amostra serem diferentes das que alcançaria se toda a população fosse testada.

A principal tarefa do auditor é, a este respeito, reduzir o *risco de amostragem* a um nível aceitável.

## 2.3.2.2 MÉTODOS DE SELECÇÃO

De acordo com as circunstâncias específicas de cada auditoria, a selecção da amostra pode apoiar-se em **métodos estatísticos** ou **não estatísticos**, podendo qualquer deles proporcionar prova suficiente para o auditor.

A **amostragem não estatística**, também chamada de apreciação, é aquela em que o auditor, apoiado num critério subjectivo, determina o tamanho da amostra, a selecção dos elementos que a integram e a avaliação dos resultados. Este critério baseia-se, portanto, apenas na apreciação do auditor, assim como na sua capacidade e experiência profissional.

A **amostragem estatística** é aquela em que a determinação do tamanho da amostra, a selecção dos elementos que a integram e a avaliação dos resultados se fazem por métodos matemáticos baseados no cálculo das probabilidades.

A utilização da amostragem estatística apresenta as seguintes vantagens:

- Facilita a determinação de uma amostra eficiente
- Mede a suficiência da matéria de prova
- Facilita a avaliação dos resultados da amostra
- Permite a quantificação dos riscos da amostragem.



A principal vantagem proporcionada pela amostra estatística é que ela permite uma avaliação matemática do grau de variação dos possíveis erros na população total, com base no número ou valor de erros encontrados na amostra. O auditor poderá avaliar se esse grau de variação de possíveis erros excede o considerado tolerável.

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

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

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

- determinar o tamanho apropriado da amostra;
- seleccionar ou identificar a amostra;
- aplicar procedimentos de auditoria apropriados aos itens seleccionados;
- avaliar os resultados da amostra.

### 2.3.2.3 DIMENSÃO

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

O grau de confiança que se pretende obter influencia também o tamanho da amostra, pois quanto maior for a amostra maior será, naturalmente, a segurança das conclusões a extrair. Assim, o auditor deverá fazer depender a dimensão da amostra dos seguintes requisitos:

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



Regra geral, os procedimentos de controlo interno são idênticos para todas as operações, independentemente dos montantes envolvidos. Por isso, ao testar o cumprimento de normas internas não é necessário seleccionar especialmente operações de montante elevado. Pelo contrário, para testes substantivos não interessará tanto a extensão da amostra mas mais o montante total testado.

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

- uma definição exacta da natureza dos erros procurados (inexactidões das contas, operações ilegais ou irregulares, etc.);
- o “grau de confiança” a afectar às conclusões que se podem obter a partir da amostra;
- o “limiar de erro inaceitável” que a amostragem corre o risco de não descobrir.

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

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

Ao fixar o grau de confiança geral em 95%, por exemplo, o auditor está a aceitar que existe 95% de probabilidade de que os erros eventualmente existentes na população, não serão superiores ao limite que havia previamente fixado como tolerável.

Se, porém, o valor dos erros que afectam a população, extrapolado a partir dos erros existentes na amostra ultrapassar aquele limite, o nível de erro torna-se inaceitável.

Nessa medida, o “limiar de erro inaceitável” representa o montante máximo tolerável de erro possível, constituindo um elemento essencial para a determinação do tamanho da amostra.



## 2.3.2.4 TIPOS

De entre as técnicas de selecção de amostras **baseadas na amostragem não estatística** distinguem-se:

- a amostragem por blocos;
- a amostragem sistemática;
- amostragem sobre valores estratificados;
- a amostragem por números aleatórios;
- a amostragem por atributos.

Por outro lado, de entre as técnicas **baseadas em dados estatísticos** destacam-se :

- a amostragem sobre valores acumulados;
- a amostragem por unidades monetárias (MUST);
- a amostragem numérica.

### 2.3.2.4.1 Amostragem em blocos

A amostragem por blocos consiste em seleccionar um determinado período, analisando-se todos os documentos respeitantes a esse período ou todos os documentos referentes a um processamento (folhas de remuneração, caixa, por exemplo). Cada parte da população (bloco) deve ser sequencial e, tanto quanto possível, ser representativa do universo.

Este método de selecção **permite a detecção de situações ou erros de natureza repetitiva**, uma vez que a amostra inclui todos os tipos de operações de carácter regular incluídos em todos os ciclos contabilísticos.

Este tipo de amostragem é mais **utilizado** quando se **têm universos de pequena dimensão** por ser relativamente fácil verificar se o “bloco” seleccionado é representativo do universo.

É ainda aconselhável sempre que **o controlo interno seja pouco satisfatório**, uma vez que engloba todas as operações de um determinado período representativo, ou operações pouco frequentes de outros períodos.



## 2.3.2.4.2 Amostragem sistemática

Na amostragem sistemática, também chamada por intervalos, escolhe-se de entre uma população determinada uma amostra objectiva, isto é, seleccionam-se alguns itens de todos os períodos ou processamentos (por exemplo contas, fichas, dossiers de cada um dos meses de Janeiro a Dezembro).

Na aplicação desta técnica há a considerar as seguintes fases:

- Determinar a população (N);
- Determinar o tamanho da amostra (n);
- Calcular o intervalo (i), dividindo N por n ;
- Seleccionar o item de começo, a partir, por exemplo, de uma tabela de números aleatórios (sendo este número obrigatoriamente  $\leq$  que o do intervalo);
- Determinar os itens da amostra adicionando o intervalo ao item de começo e assim sucessivamente.

Este método é mais utilizado nas **médias e grandes organizações**, quando o auditor deposita uma **certa margem de confiança no sistema de controlo interno**, podendo aplicar-se, por exemplo, na realização dos **testes de conformidade**.

As vantagens deste método são:

- permitir a redução da amostra;
- não obrigar a estimar a taxa de erro;
- não exigir o estabelecimento do grau de precisão;
- permitir ao auditor aumentar a amostra, caso considere necessário.



## Exemplo:

$$N = 15$$

$$n = 5$$

$$i = N/n = 15/5 = 3$$

### Documentos

Número	Valor
1	20
2	41
3	13
4	23
5	4
6	62
7	12
8	36
9	87
10	119
11	26
12	17
13	19
14	76
15	9
<b>Total</b>	<b>564</b>

### Seleccção

N.º aleat. = 1	N.º aleat. = 2	N.º aleat. = 3
20		
	41	
		13
23		
	4	
		62
12		
	36	
		87
119		
	26	
		17
19		
	76	
		9



### 2.3.2.4.3 Amostragem sobre valores estratificados

Neste tipo de amostragem divide-se a população em estratos (subgrupos), com a finalidade de reduzir o tamanho da amostra **seleccionando-se todas as partes de uma população a partir de um determinado valor**. Os subgrupos devem ser claramente definidos de modo que cada unidade da amostra só possa pertencer a um estrato.

Esta técnica tem grande aplicação na realização de **testes substantivos**, relativos, por exemplo, à confirmação de saldos de clientes e à valorimetria das existências.

Assim, quer num caso quer no outro, o auditor pode seleccionar os clientes ou os itens das existências com saldos mais significativos de tal modo que **o total da amostra represente uma percentagem relevante dos saldos globais de cada uma das contas**.

### 2.3.2.4.4 Amostragem por números aleatórios

Este tipo de selecção é feito com base na coincidência entre números aleatórios, gerados por computador ou extraídos de uma tabela de números aleatórios.

Por este método, **cada um dos documentos a serem testados tem a mesma probabilidade de ser seleccionado** que qualquer outro documento da população. Quando se utiliza uma tabela de números aleatórios, torna-se necessário que **cada um dos elementos do universo** donde se pretende retirar uma amostra **esteja devidamente numerado** (caso de cheques, facturas, recibos, etc.) de forma a poder-se seleccionar qualquer deles em função do número aleatório seleccionado da tabela.

### 2.3.2.4.5 Amostragem por atributos

Este tipo de amostragem é aplicado quando os objectivos de um teste de auditoria podem ser traduzidos em sim ou não, certo ou errado. O seu objectivo é determinar a frequência com que certo acontecimento ocorre, sendo a sua aplicação mais comum testar a taxa de desvio de um procedimento aplicado ao controlo interno. Numa amostragem por atributos, o auditor imputa **o mesmo peso a cada acontecimento, independentemente do valor monetário**.





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

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

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

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

Para seleccionar a dimensão da amostra o auditor deve consultar inicialmente tabelas que relacionem a taxa máxima de erro esperada com o respectivo nível de confiança .

Definidas estas duas variáveis o auditor deve localizar a coluna correspondente à precisão com que quer trabalhar, deslocando-se nesta até à linha que corresponde à dimensão mais próxima da população objecto de amostragem. O número correspondente à intersecção da coluna da população com a da precisão seleccionada corresponde à dimensão da amostra a utilizar. No caso da dimensão do universo não constar da tabela deve utilizar-se a linha imediatamente antes ou, então, proceder à interpolação linear.



## Exemplo:

Suponha-se que se admite um nível de confiança de 95% como razoável e uma taxa máxima de erro esperada de 2%.

Nesse caso, por consulta a uma tabela – de que se apresenta seguidamente um extracto - para um grau de precisão de  $\pm 1\%$  e uma população de 10.250, a amostra será de 700 itens.

TABELA PARA UM NÍVEL DE CONFIANÇA DE 95%

	Tamanho da amostra em função do grau de precisão					
	$\pm 0,5\%$	$\pm 0,75\%$	$\pm 1\%$	$\pm 1,25\%$	$\pm 1,5\%$	$\pm 2\%$
POPULAÇÃO						
8000	2189	1147	688	455	322	184
8500	2224	1157	692	<b>457</b>	322	185
9000	2257	1166	695	458	323	185
9500	2287	1174	698	459	324	185
10000	2315	1181	<b>700</b>	460	324	185
10500	2341	1188	703	461	325	185

Para um grau de precisão de  $\pm 1,25\%$  e uma população de 8500, a amostra será de 457 itens.

### 2.3.2.4.6 Amostragem estatística sobre valores acumulados

Na realização desta técnica intervêm dois elementos: o limite de precisão monetária (LPM) e a classificação atribuída ao controlo interno (CI).

Para chegar à determinação do limite de precisão monetária parte-se do princípio de que, numa população dada, é aceitável uma margem de erro correspondente a 5% do resultado líquido do exercício ou de um substituto deste resultado (margem bruta, resultado líquido antes dos encargos financeiros, resultado líquido estimado, resultado líquido do exercício anterior, etc.).

Por classificação atribuída ao controlo interno entende-se a avaliação potencial (bom: 1; regular: 2; deficiente: 3) que o auditor atribui ao controlo interno depois de proceder ao seu levantamento.



Obter-se-á o limite de precisão monetária corrigido (LPMC) dividindo o limite de precisão monetária (LPM) pela classificação atribuída ao controlo interno (CI), donde:

$$\text{LPMC} = \frac{\text{LPM}}{\text{CI}}$$

Assim, quanto melhor for a classificação atribuída ao controlo interno menor será o número de itens a testar.

Determinado o LPMC, o auditor seleccionará de uma tabela de números aleatórios, por exemplo, de uma listagem de facturas, uma cujo valor seja igual ou inferior ao LPMC encontrado. Socorrendo-se de uma máquina calculadora introduzirá aquele número com valor negativo, adicionando cada um dos valores das facturas, até obter um subtotal positivo.

A factura que originou este valor será objecto de análise.

A este subtotal deduzir-se-á o LPMC, e, caso o subtotal seja negativo, continuar-se-á a adicionar outras facturas até se encontrar uma que corresponda de novo a um valor positivo.

#### 2.3.2.4.7 Amostragem por unidades monetárias (MUST)

Uma outra técnica de selecção muito semelhante à anterior e baseada no valor monetário das operações relevantes do universo é a “MUST” - Monetary Unit Sampling Technique”, utilizada para efectuar selecções de valores de listas de saldos.

Para a sua aplicação torna-se necessário calcular previamente o **intervalo de amostragem**, o que poderá ser feito através de dois processos:

- 1º Decidir qual o erro máximo aceitável para o trabalho em causa e determinar o factor de risco, tendo em conta o controlo interno existente. O factor de risco varia entre 1 e 3, correspondendo este último a um elevado grau de risco. O intervalo de amostragem é dado pela seguinte fórmula:

$$I = \frac{E}{R}$$

em que I = intervalo, E=erro aceitável, R=factor de risco.

- 2º Decidir primeiro o número máximo de itens a seleccionar (M). Sabendo o total dos saldos (S), o intervalo ser-nos-á dado pela fórmula seguinte:

$$I = \frac{S}{M}$$



Na prática proceder-se-á da seguinte forma:

- 1) Obter uma listagem de todos os valores de onde se extrairá a amostra (por exemplo, de uma relação de documentos de receita ou de despesa, ou de uma lista de facturas de um fornecedor);
- 2) Escolher um **valor aleatório**, situado entre 0 (zero) e o valor do intervalo (I);
- 3) Proceder ao somatório do valor aleatório escolhido, com os valores dos documentos constantes da listagem referida em 1, de forma a obter valores **acumulados**;
- 4) Após o que se deduzirá a primeira parcela, isto é, a que foi escolhida aleatoriamente, verificando-se se o valor acumulado coincide com o valor global dos documentos donde se extrairá a amostra;
- 5) Obter uma listagem de múltiplos de I, sendo o último aquele que ultrapasse o valor global dos documentos donde se extrairá a amostra;
- 6) Seleccionar todos os valores, cujo **acumulado** seja superior aos sucessivos múltiplos de I.



## Exemplo:

$M = 6$  ;  $S = 564$  ;  $I = 564 : 6 = 94$   
Valor aleatório = 35

A relação de documentos de despesa de que se deseja efectuar a selecção, é a seguinte (valores em contos) e da mesma o auditor deseja seleccionar **seis** documentos:

20, 41, 13, 23, 4, 62, 12, 36, 87, 119, 26, 17, 19, 76, 9

Documentos	Acumulado	Múltiplo de I
	35	94
20	55	188
<b>41</b>	96	282
13	109	376
23	132	470
4	136	564
<b>62</b>	198	658
12	210	
36	246	
<b>87</b>	333	
<b>119</b>	452	
<b>26</b>	478	
17	495	
19	514	
<b>76</b>	590	
9	599	
	-35	
564	564	

Os documentos a seleccionar serão aqueles a que correspondem os valores 41, 62, 87, 119, 26 e 76.



## 2.3.2.4.8 Amostragem estatística numérica

Resulta de uma combinação entre duas técnicas já abordadas: a amostragem estatística sobre valores acumulados e a amostragem por intervalos ou sistemática.

Determina-se um intervalo sobre bases estatísticas contando com os elementos já trabalhados na amostragem estatística sobre valores acumulados, de acordo com a seguinte fórmula:

$$i = \frac{n(LPM)}{m \cdot CI}$$

em que:

- i = intervalo
- n = população em quantidade (n.º de facturas, por exemplo) para o período x
- m = população em valor (total das facturas, por exemplo) para o período x
- LPM = limite de precisão monetária
- CI = classificação do controlo interno

Determinado o intervalo, seleccionar-se-á o primeiro número ao acaso dentro da população. A este será adicionado o valor do intervalo que será objecto de verificação e assim sucessivamente.

Qualquer que seja a técnica escolhida, deverá ter por base dois aspectos essenciais: cada análise tem as suas especificidades próprias e os custos da auditoria não deverão ser inflacionados pela utilização de procedimentos desajustados face aos resultados pretendidos.



## CAPÍTULO 3 - CONTROLO INTERNO

### 3.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

O controlo interno é uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere.

A organização do controlo interno varia em função de factores como a dimensão e a natureza da entidade, o número de unidades operacionais e a sua dispersão geográfica ou distribuição espacial.

O **controlo interno** compreende o **controlo interno contabilístico** e o **controlo interno administrativo**.

O primeiro visa garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, facilitar a revisão das operações financeiras autorizadas pelos responsáveis e a salvaguarda dos activos.

O controlo administrativo compreende o controlo hierárquico e dos procedimentos e registos relacionados com o processo de tomada de decisões e, portanto, com os planos, políticas e objectivos definidos pelos responsáveis.

A implantação de um sistema de controlo interno num organismo pressupõe a existência de dois requisitos prévios inerentes à actividade gestora: a autorização e registo das operações realizadas.

A autorização das operações pode assumir forma global e específica.

A autorização é global quando é dada para operações de carácter rotineiro, que não envolvam valores importantes ou não se integrem em situações específicas.

A autorização é específica quando contempla operações sujeitas a tomadas de decisão, devidas quer à sua própria natureza, quer às implicações legais e financeiras que a rodeiam.

O registo contabilístico, simultaneamente meio de prova e meio de controlo, só constitui um requisito válido do controlo interno quando está apoiado em documento justificativo probatório, é exacto e completo, e satisfaz as normas legais e as regras contabilísticas aplicáveis.



## 3.2 OBJECTIVOS

Um sistema de controlo interno compreende um conjunto de procedimentos implantados numa organização tendente a garantir:

- a salvaguarda dos activos;
- a legalidade e a regularidade das operações;
- a integralidade e exactidão dos registos contabilísticos;
- a execução dos planos e políticas superiormente definidos;
- a eficácia da gestão e a qualidade da informação.

Como se conclui, tanto da noção que acaba de ser dada como da que consta no ponto anterior, vários são os objectivos que justificam a existência do controlo interno no seio das organizações não tendo, porém, todos a mesma natureza. Efectivamente, uns têm um âmbito geral, enquanto outros se revelam com um conteúdo mais específico. Por isso se distinguem em gerais e específicos. Sem a preocupação de os classificar, apresentam-se sob forma sintética os seguintes objectivos do controlo interno:

- Salvar os activos;
- Garantir:
  - a legalidade e a regularidade das operações;
  - que todas as operações, e apenas essas, foram correctamente autorizadas, liquidadas, ordenadas, pagas e registadas;
- Assegurar a oportunidade, a confiança e a integridade das informações de gestão;
- Promover a economia e a eficiência das operações ou actividades da empresa;
- Assegurar que os resultados correspondem aos objectivos definidos.





## 3.3 PRINCÍPIOS GERAIS

Embora variável consoante o universo considerado e as especificidades próprias da organização, aspectos já atrás referidos, um sistema de controlo interno alicerça-se num conjunto de princípios básicos que lhe dão consistência e que são:

- Segregação de funções;
- Controlo das operações;
- Definição de autoridade e de responsabilidade;
- Pessoal qualificado, competente e responsável;
- Registo metódico dos factos.

### *Segregação de funções*

A segregação, separação ou divisão de funções tem como finalidade evitar que sejam atribuídas à mesma pessoa duas ou mais funções concomitantes com o objectivo de impedir ou pelo menos dificultar a prática de erros ou irregularidades ou a sua dissimulação.

Este controlo baseia-se fundamentalmente na separação de funções incompatíveis entre si. No ciclo de uma operação que abrange o conjunto dos actos compreendidos entre o início e o seu termo, é de toda a conveniência que seja atribuída a uma pessoa uma tarefa específica da qual é a única responsável. A observância deste princípio justifica que a função contabilística deve estar separada da função operativa tendente a evitar que uma pessoa tenha simultaneamente a responsabilidade pelo controlo físico dos activos e pelo seu registo contabilístico, situação que lhe permitiria facilmente cometer irregularidades.

### *O controlo das operações*

O controlo das operações consiste na sua verificação ou conferência que, em obediência ao princípio da segregação de funções, deve ser feita por pessoa ou pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registo.



Podem citar-se, a título exemplificativo, os seguintes controlos:

- As contagens físicas periódicas de bens do activo e a sua comparação com os registos contabilísticos;
- A realização periódica de balanços à tesouraria;
- As conciliações e as reconciliações bancárias;
- A realização de inventários periódicos das existências.

### *Definição de autoridade e de responsabilidade*

A definição de autoridade e de responsabilidade assenta num plano organizativo onde se definem com rigor os níveis de autoridade e de responsabilidade em relação a qualquer operação.

Este plano deve conter uma distribuição funcional da autoridade e da responsabilidade tendente a fixar e a delimitar, dentro do possível, as funções de todo o pessoal.

### *Pessoal qualificado, competente e responsável*

A aplicação deste princípio determina que o pessoal deve ter as habilitações literárias e técnicas necessárias e a experiência profissional adequada ao exercício das funções que lhe são atribuídas.

A observância destes requisitos determina que o pessoal seja devidamente seleccionado.

### *Registo metódico dos factos*

A aplicação deste princípio relaciona-se com a forma como as operações são relevadas na contabilidade que deve ter em conta a observância das regras contabilísticas aplicáveis e os comprovantes ou documentos justificativos.

Estes devem ser numerados de forma sequencial, devendo ser possível efectuar um controlo dos comprovantes ou documentos que se inutilizem ou anulem.

Também se destina a assegurar uma conveniente verificação da ligação entre os diferentes serviços, a acelerar o processo de registo das operações e a fornecer com rapidez, precisão e clareza aos responsáveis os elementos informativos de que carecem no exercício da sua actividade gestora.



Para além dos princípios gerais enunciados, outras regras devem ser observadas para que o sistema de controlo interno funcione com regularidade.

Entre elas, indicam-se as seguintes:

- Todas as operações devem ser autorizadas para que se possa obter a prova de que os factos subjacentes aos registos contabilísticos foram efectuados em conformidade com o respectivo acto de autorização;
  
- O pessoal de cada departamento deve estar sujeito a rotações periódicas entre si;
  
- Todos os resultados deverão ser adequadamente avaliados;
  
- Deverá ser facultada formação permanente ao pessoal.



## 3.4 LIMITAÇÕES DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO

Só um adequado sistema de controlo interno pode facultar uma segurança razoável na prevenção, limitação ou detecção de erros e irregularidades.

Mas a eficácia do controlo interno, que assenta basicamente no princípio da segregação de funções, tem limites que o auditor deve ponderar quando procede ao seu estudo e avaliação.

Por mais elaborado que seja um sistema de controlo interno, não pode por si só garantir a integridade e a exactidão dos registos contabilísticos.

Efectivamente:

- A segregação de funções dificulta mas não pode evitar o conluio ou a cumplicidade;
- Os poderes de autorização de operações por parte daqueles a quem os mesmos foram confiados podem ser usados de forma abusiva ou arbitrária;
- A competência e a integridade do pessoal que executa as funções de controlo podem deteriorar-se por razões internas ou externas, não obstante os cuidados postos na sua selecção e formação;
- A própria direcção do organismo pode em muitos casos ultrapassar ou ladear as técnicas de controlo por si implantadas;
- O controlo interno tem em vista geralmente as operações correntes, não estando preparado para as transacções pouco usuais;
- Por último, a própria existência do controlo só se justifica quando a relação custo/benefício é positiva, isto é, quando o custo de determinado procedimento não é desproporcionado relativamente aos riscos que visa cobrir.



## 3.5 AVALIAÇÃO DO CONTROLO INTERNO

Avaliar o controlo interno é determinar o seu grau de confiança, que se obtém examinando a segurança e a fiabilidade da informação e o seu grau de eficácia na prevenção e detecção de erros e irregularidades.

A avaliação do controlo interno tem também como objectivo determinar a profundidade dos procedimentos que o auditor deve adoptar na condução dos seus trabalhos.

A avaliação preliminar do controlo interno inicia-se na fase do planeamento global com a identificação dos tipos de operações mais relevantes, dos principais fluxos de processamento das operações e das áreas-chave do controlo.

A avaliação definitiva do controlo interno só é factível depois de o auditor dispor de uma descrição fiel e pormenorizada dos procedimentos que lhe permitam conhecer os pontos fortes e fracos do controlo e concluir se os objectivos específicos do controlo interno foram atingidos.

Os pontos fortes dos dispositivos do controlo são os que asseguram, no caso de auditorias financeiras, a validade das operações e a exactidão e integralidade do seu processamento ou, no caso de auditorias de resultados, o funcionamento eficaz do organismo.

A validade das operações está assegurada se as mesmas forem autorizadas de acordo com os critérios legais e os regulamentos internos estabelecidos pela Direcção.

A exactidão e integralidade do processamento estão satisfeitas se as operações estão correctamente classificadas, valorizadas e contabilizadas no período a que respeitam.

Os pontos fracos são os que podem originar, no caso de auditorias financeiras, o risco do aparecimento de erros e irregularidades e, no caso de auditorias de resultados, debilidades na economia, eficiência ou eficácia.



## 3.5.1 Descrição e documentação dos sistemas

Identificados os procedimentos de controlo interno existentes numa organização, há que descrevê-los e documentá-los.

A descrição e documentação dos sistemas compreende o levantamento detalhado dos sistemas e a reunião de toda a informação relevante, considerando como tal:

- A legislação, os regulamentos e normas internas;
- Os objectivos do organismo;
- Os organogramas legais e reais;
- A estrutura do organismo, que normalmente compreende:
  - ⇒ A identificação e descrição de funções;
  - ⇒ As principais delegações de competências/responsabilidades;
  - ⇒ O número de trabalhadores;
- Os manuais de procedimentos ou descritivos dos métodos de funcionamento, incluindo os sistemas administrativo, contabilístico e financeiro;
- Os dados relativos às principais operações financeiras, incluindo as dotações orçamentais dos três últimos exercícios;
- A informação contabilística e financeira relevante.

Quando não exista documentação relativa ao controlo interno deve ser obtida informação oral junto dos responsáveis dos departamentos respectivos, em regra no momento das reuniões com o pessoal responsável do organismo.

Estas reuniões destinadas a fazer a revisão e o levantamento dos sistemas podem revestir a forma de **entrevistas** que devem ser cuidadosamente planeadas e preparadas e decorrer com cordialidade, abertura, respeito mútuo e eficácia.

A preparação da entrevista, previamente marcada, deve contemplar a definição e delimitação dos assuntos a abordar, a identificação da pessoa que deve prestar as informações e o estudo cuidadoso das questões a tratar.

Nas entrevistas, ou em qualquer outra forma de contacto com os responsáveis dos serviços devem estes descrever as suas funções e indicar a forma de processamento dos registos e documentos que lhe servem de apoio, que, sempre que possível, devem ser comprovadas com outras informações e explicações disponíveis ou obtidas posteriormente em outras fontes.

O levantamento dos sistemas de controlo interno contabilístico tem-se apoiado também na utilização de **questionários**, existindo modelos padronizados para os principais fluxos de operações.



Os questionários servem de guia na condução do processo de levantamento dos principais aspectos dos sistemas, devendo, no entanto, ser adaptados de acordo com as especificidades próprias de cada entidade auditada no tocante sobretudo aos mecanismos de autorização das operações, a respectiva segregação de funções, ao registo e controlo contabilísticos e à salvaguarda dos activos.

Esta técnica, que continua válida, e que visa captar os procedimentos e controlos considerados desejáveis, tem, no entanto, vindo a evoluir para uma nova metodologia de carácter mais incisivo, que assenta na noção de sistema de controlo interno contabilístico e compreende uma variedade de objectivos de controlo básicos em relação às principais funções e fluxos de operações.



Exemplificativamente, veja-se o seguinte modelo de questionário:

<b>TRIBUNAL DE CONTAS</b>  Entidade:	<b>ÁREA</b>  IMOBILIZADO CORPÓREO  Execução      Revisão
--	--

<b>AVALIAÇÃO DO CONTROLO INTERNO</b>	<b>S</b>	<b>N</b>	<b>N/A</b>	<b>OBSERV.</b>
<b>1. TODAS AS OPERAÇÕES RELATIVAS A AQUISIÇÕES OU A ALIENAÇÕES ESTÃO:</b>  a) Previstas em Programa, Plano de Actividades ou de Investimentos? b) Previstas em Orçamento? c) Autorizadas pelo órgão competente?				
<b>2. TODOS OS ELEMENTOS DO IMOBILIZADO ESTÃO INVENTARIADOS, IDENTIFICADOS E REGISTADOS?</b>				
<b>3. OS ELEMENTOS DO IMOBILIZADO DE QUE A ENTIDADE NÃO É PROPRIETÁRIA ENCONTRAM-SE DEVIDAMENTE IDENTIFICADOS?</b>				
<b>4. EXISTE UM FICHEIRO INDIVIDUAL DO IMOBILIZADO DONDE CONSTE, COM SUFICIENTE DETALHE, A SITUAÇÃO CONTABILÍSTICA DESDE A SUA AQUISIÇÃO, DESIGNADAMENTE:</b>  a) Fornecedor; b) Data de aquisição; c) Data de entrada em funcionamento; d) Factura de compra; e) IVA ; f) Descrição e valor do bem; g) Amortizações do exercício e acumuladas; h) Reavaliações;				
<b>5. ....</b>				





## 3.5.2 Métodos de descrição dos sistemas

O registo dos procedimentos deve ser feito de uma forma clara e objectiva, podendo utilizar-se os seguintes métodos:

- Descrições narrativas
- Fluxogramas
- Mistos

**Narrativa** é uma descrição detalhada dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno implantadas em cada uma das áreas mais importantes e de maior risco da entidade auditada.

Este método é particularmente indicado para descrever procedimentos simples sendo pouco prático relativamente a procedimentos complexos porque prejudica a visão rápida e global do conjunto e dos aspectos mais significativos da área descrita.

Um **fluxograma** é uma representação gráfica (diagrama) dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno existentes num organismo, descrevendo a sequência lógica das operações e a forma como as informações e os documentos circulam.

Pressupõe que a realidade a descrever está em mutação no espaço e no tempo e apresenta especial importância quando a mesma é mais complexa, na medida em que reduz as descrições narrativas, evita o risco de interpretações divergentes, permite documentar de forma concisa o levantamento do sistema em análise e facilita a identificação dos pontos fortes e fracos do controlo interno.

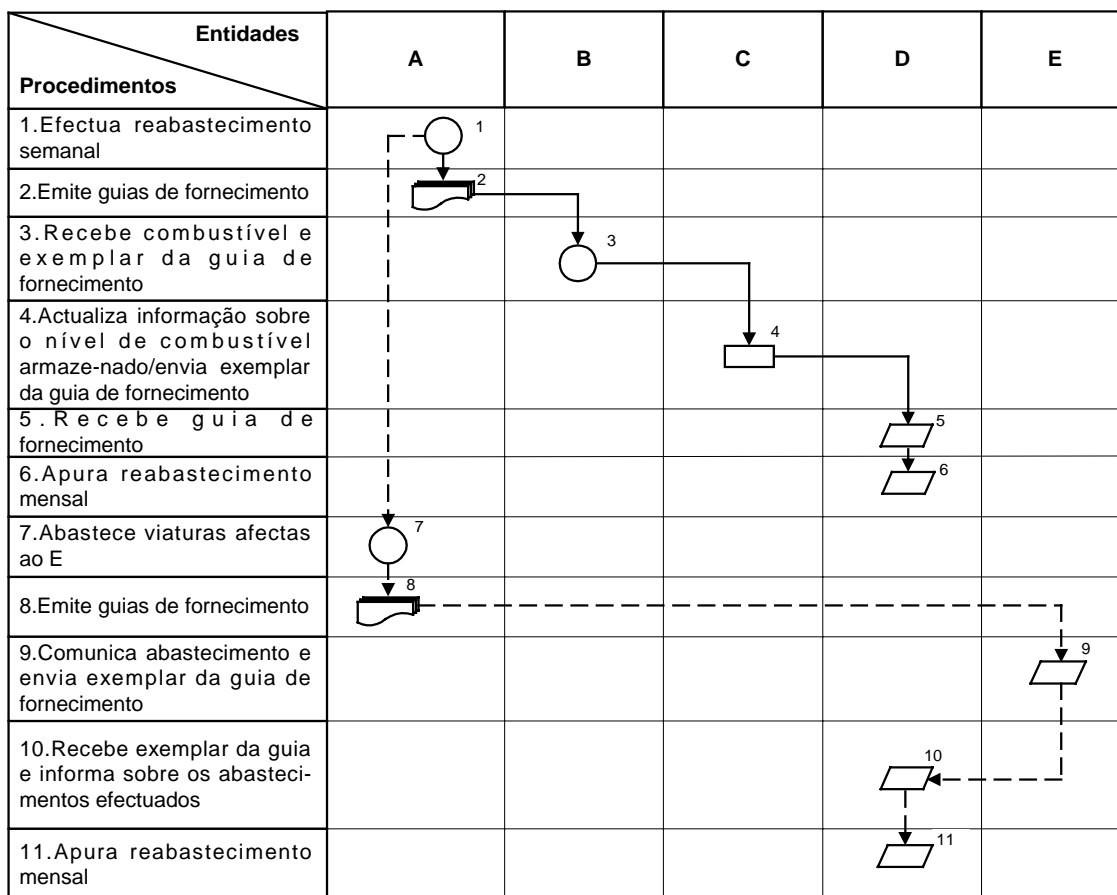
Os métodos **mistos** combinam a documentação descritiva das políticas e práticas contabilísticas com a documentação fluxográfica dos procedimentos contabilísticos das operações e das técnicas de controlo interno.

A simbologia que o Tribunal adopta na elaboração de fluxogramas é a recomendada pela Organização Internacional de Normalização (ISO) em virtude de ser também adoptada por outras ISC (Anexo II).



Exemplo:

FLUXOGRAMA REPRESENTATIVO DO CIRCUITO DE REABASTECIMENTO / ÁREA- COMBUSTÍVEL



### 3.5.3 Confirmação e avaliação dos sistemas

A primeira etapa tendente à avaliação de um sistema de controlo interno é, como se desenvolverá na Parte III deste Manual, a da *confirmação da existência* do mesmo, ou seja a verificação de que o sistema, tal como se encontra identificado e descrito, corresponde à realidade.

Para esse efeito, recorre-se a testes de procedimento, por exemplo, seleccionando uma operação típica e verificando se a mesma, ao longo de todo o seu processamento e controlo, se realiza tal como se encontra descrita.



No caso de serem detectadas anomalias, terá de se corrigir a descrição e, se for caso disso, avaliar o impacto das mesmas em termos da auditoria a efectuar e/ou quanto ao juízo a formular.

Confirmado o sistema, pode efectuar-se a sua *avaliação preliminar*, verificando se o mesmo corresponde, em termos conceptuais, aos objectivos visados por um sistema de controlo interno e aos princípios que o devem moldar.

Passa-se seguidamente à *verificação do funcionamento do sistema*, para o que se deverão realizar testes de conformidade, que permitam concluir se o sistema de controlo implantado é ou não realmente aplicado ao conjunto das operações e transações do exercício.

Em caso afirmativo, o auditor pode limitar os testes de auditoria a realizar (testes substantivos). Se, pelo contrário os resultados dessa verificação não são satisfatórios, ter-se-á de adequar em consonância o programa de auditoria, designadamente, alargando os testes a realizar.

A avaliação final do sistema de controlo interno condiciona assim o programa detalhado da auditoria a efectuar, reflectindo-se necessariamente no relatório final da mesma, que deverá incluir um juízo sobre a sua fiabilidade, evidenciar os seus pontos fortes e fracos e formular as recomendações necessárias à sua melhoria.



## CAPÍTULO 4 - A AUDITORIA E A INFORMÁTICA

### 4.1 A AUDITORIA INFORMÁTICA

O desenvolvimento exponencial dos sistemas de informação automática, verificado nos últimos anos, levou à sua adopção generalizada, face às inegáveis vantagens, em termos de rapidez e fiabilidade, na execução de tarefas rotineiras, por eles oferecidas.

Dadas as suas características, de há muito que se tornou óbvio serem esses sistemas particularmente bem adaptados à execução das tarefas inerentes à contabilidade e ao controlo financeiro, pelo que se tem assistido a uma aplicação cada vez maior da informática nesta área, a tal ponto que não se concebe, hoje, a utilização prática de outros métodos para esse efeito.

Porém, a utilização destas novas "ferramentas" apresenta também alguns riscos, potenciados em particular pelo:

- carácter de generalidade do respectivo emprego;
- crescente vulgarização dos conhecimentos necessários à operação dos sistemas;
- maior imaterialidade das correspondentes operações.

Com efeito, se no **sistema tradicional o tratamento da informação**, em particular a contabilística, encontrava suporte num esquema lógico, retratado de seguida e sustentado em **suportes físicos** perfeitamente acessíveis (contas correntes, facturas, recibos, cheques, talões de depósito, etc.), o mesmo já não ocorre na actualidade, onde a utilização de cartões de débito/crédito, transferências interbancárias, compras via Internet, etc., deixam cada vez menor rasto (*audit trail*) e, conseqüentemente, dificultam cada vez mais a função do auditor.



## SISTEMA TRADICIONAL

<b>OCORRÊNCIA DE FACTOS ECONÓMICOS E/OU JURÍDICOS</b>		
<b>ELEMENTOS COMPROVATIVOS</b>	Suportes físicos em papel	Facilidade de interligação e seguimento dos factos
<b>SISTEMA DE TRATAMENTO DA INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA</b>	Manual e através de cálculo	

⇓

<b>DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS</b>	Suporte em papel	
----------------------------------	------------------	--

## SISTEMA ACTUAL

<b>OCORRÊNCIA DE FACTOS ECONÓMICOS E/OU JURÍDICOS</b>		
<b>ELEMENTOS COMPROVATIVOS</b>	Suportes informáticos	Acesso mais difícil Perda do <i>audit trail</i>
<b>SISTEMA DE TRATAMENTO DA INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA</b>	Processamento informático	

⇓

<b>DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS</b>	Suporte informático <i>Output</i> eventualmente em papel	
----------------------------------	---	--

Ora, se por um lado o reconhecimento da existência daqueles riscos conduziu à necessidade de implantação de procedimentos de segurança com vista à respectiva minimização, não é menos certo que, por outro - e no que toca particularmente ao trabalho do auditor - veio criar a necessidade de uma **forma de abordagem diversa**, relativamente à análise do sistema de controlo interno existente nas entidades/organizações, a qual, naturalmente, terá de ser efectuada por titulares de profundos conhecimentos informáticos, quer ao nível de *software*, quer ao nível de *hardware*.

Na verdade, a mutação extremamente rápida das tecnologias, com a transformação de suportes anteriormente físicos em suportes intangíveis, **inviabiliza** as formas tradicionais de levantamento do sistema de controlo interno e o crescente domínio da produção/alteração de *software*, **possibilita**, quando se deseje, a introdução nos programas informáticos de sub-rotinas que podem subverter todo o esquema de controlo inerente à gestão de activos e, em particular no caso da Administração Pública, à correcção e legalidade das operações financeiras levadas a efeito.



É o caso de pagamentos feitos com recurso a meios electrónicos, que impossibilitam conhecer quem os fez ou o caso de programas, meramente a título de exemplo, que possibilitam a efectivação de lançamentos contabilísticos sem que, a montante, tenham tido lugar importantes passos do processamento geral da despesa - fase de pagamento sem ocorrência da fase de liquidação ou fase de liquidação sem cabimentação.

Por tudo isto se faz sentir a necessidade, cada vez maior, de recurso à designada *auditoria informática*, como meio de verificar a fiabilidade dos sistemas de segurança instalados e como forma de obviar, em tempo útil, a eventuais quebras de sigilo ou alteração (fraudulenta ou não) de dados.

A auditoria informática é precisamente o exame de dados registados em suporte informático, incluindo a avaliação do próprio sistema informático: aplicações, sistema de gestão e programas.

Em especial no tocante à avaliação do controlo interno importa ter em conta que o auditor pode ser afectado no seu trabalho não só por erros nos dados, que são recolhidos, tratados, arquivados ou emitidos pela informática como também por erros dos programas informáticos ou na utilização da informática.

Afigura-se por isso particularmente importante o acesso e a avaliação dos sistemas informáticos existentes, nas suas fases de análise, programação e execução.

Para tanto e sem a preocupação de se ser exaustivo, o auditor informático terá de estudar com particular atenção questões como:

Forma de organização e de gestão do sistema informático;

Cobertura informática da organização - computadores ligados em rede ou monopostos simples;

Tipos de *hardware* e *software* existentes;

Ligação do sistema a redes exteriores;

Níveis de segurança informática - quem tem acesso aos sistemas e aos dados e a que sistemas e a que dados;

Grau de confiança das aplicações informáticas em utilização;

Autocontrolo e *outputs* fornecidos pelo sistema;

Grau de conhecimentos do pessoal que opera na área informática.



## 4.2 A INFORMATIZAÇÃO NA AUDITORIA

Aspecto diferente mas também merecedor de referência é o da utilização da informática como suporte da auditoria.

Também este é um campo vasto, já que são inúmeras as possibilidades de aplicação das modernas tecnologias da informação a esta actividade - desde a construção de modelos de análise financeira à simples elaboração de relatórios e pareceres em processamento de texto, passando pela constituição de bases de dados agregando informação relevante para o desempenho das missões - podendo mesmo dizer-se que os limites dessa aplicação se deverão buscar mais na imaginação dos utilizadores do que nos sistemas em si.

Como referência exemplificativa aponta-se a selecção de amostras, para cujos efeitos se podem construir, em folha de cálculo, pequenos programas que apenas necessitam, para indicação de quais os documentos a conferir, de introdução de pequeno número de dados, com o que se ganhará em simplificação de trabalho e em facilidade na subsequente confirmação e revisão dos métodos escolhidos.

É por isso já uma rotina que o auditor seja acompanhado nos seus trabalhos de campo por um *notebook*, em substituição de dossiers, máquina de calcular ou de escrever, etc..

Esta constitui, porém, uma primeira utilização da informática na auditoria, que à medida que os recursos disponíveis o forem permitindo, importa desenvolver.

É que, na presença de um sistema informatizado que armazena o universo a auditar, pode-se tentar utilizar as técnicas tradicionais de auditoria para avaliar a informação, disponibilizada em papel, pelo computador.

Trata-se, contudo, de uma alternativa que nem sempre é possível dado que, como se referiu, cada vez há menos “*audit trail*” num sistema informatizado e, mesmo havendo, essa alternativa não tira partido do facto de a informação a avaliar estar armazenada informaticamente.

Esta limitação é ultrapassada quando se passa a utilizar o computador para testar electronicamente a própria informação nele armazenada, o que tem de ser feito de modo a que ela não sofra a mínima alteração, ou seja, mantendo essa informação na sua integralidade.

Isso permite que, em vez de se examinar manualmente (e quiçá com a ajuda de programas informáticos) os documentos processados pelo computador para controlar os dados nele armazenados, se examinem informaticamente os próprios dados armazenados.



É o que se costuma designar por “técnicas de auditoria assistida por computador” (CAAT - *computer assisted audit technics*).

Essas técnicas são fundamentalmente de dois tipos:

A utilização de programas informáticos de auditoria (*audit software*), que para certas actividades ou operações vão sendo disponibilizados no mercado, para realizar quer testes de conformidade quer testes substantivos e com uma extensão que não é viável por métodos manuais;

O recurso a testes de dados (*data tests*) que se destinam a avaliar a forma como funcionam os controlos internos do sistema informático, designadamente através da resposta que o sistema dá à introdução de dados fictícios ou com vários tipos de erros.

Trata-se, em suma, de uma área em constante evolução e por onde passa o futuro da auditoria.





## CAPÍTULO 5 - FASES DA AUDITORIA

De uma forma geral, e independentemente dos seus objectivos e da entidade por ela responsável, qualquer auditoria desenvolve-se sempre por três grandes fases sequenciais, cuja observância é determinante para o respectivo sucesso. Assim, teremos, como fases essenciais, as seguintes:

- planeamento;
- execução;
- avaliação e elaboração do relatório.

Não cabendo, pela lógica da estrutura deste Manual, dar aqui mais que uma panorâmica genérica de conceitos básicos de auditoria - já que, mais pormenorizadamente adiante se tratarão os aspectos específicos aplicáveis às auditorias cuja realização é responsabilidade do Tribunal de Contas - que, de algum modo, constitua base para alicerçar a actuação dos seus auditores, sempre se tornará necessário explicitar, ainda que sucintamente, estas fases.



## 5.1 FASE DO PLANEAMENTO

Nesta fase pretende-se obter:

- a) Um estudo preliminar, cujo objectivo é um profundo conhecimento da entidade a auditar;

Neste estudo, também designado por pré-planeamento, deve-se proceder:

- à recolha e avaliação prévia da informação;
- à avaliação preliminar dos sistemas e dos controlos;
- à definição dos objectivos de auditoria em pormenor;
- à determinação das necessidades de recursos e calendarização da acção.

Relativamente ao estudo preliminar, o auditor necessita de elaborar ou consultar, se já existir, o chamado *dossier permanente da entidade*, documento que integra todas as informações consideradas relevantes pelo auditor e que possam ter de ser consultadas, no presente ou no futuro.

- b) A elaboração e a aprovação do plano global de auditoria.

Este documento contempla o âmbito e a natureza da auditoria, a respectiva calendarização e objectivos, os critérios e a metodologia a utilizar e a discriminação de todos os recursos indispensáveis à sua consecução.

Constitui, assim, um documento-chave, que deve ser preparado em devido tempo e conter todas as informações necessárias, permanecendo, no entanto, claro e conciso.

O planeamento da auditoria é um processo dinâmico. À medida que a auditoria se desenvolve, pode ser necessário fazer alterações ao plano inicial, pelo que qualquer proposta de ajustamento, desde que pertinente e devidamente aprovada, deverá ser considerada.



## 5.2 FASE DA EXECUÇÃO

Na fase da execução, procede-se:

- Ao exame e avaliação concreta dos controlos instituídos;
- À elaboração do programa de trabalho;
- À execução deste programa.

Na sub-fase de exame e avaliação do controlo, os objectivos consistem na análise do controlo existente na entidade a auditar - com vista a aferir a sua fiabilidade e grau de confiança, pois de tal dependerá o aprofundamento ou não do trabalho de auditoria, bem como do tipo de testes que se irão aplicar - e na determinação da utilidade de tal análise relativamente à programação do trabalho de auditoria.

No que respeita à elaboração do programa de trabalho, deve o auditor identificar detalhadamente as áreas, as operações, registos ou documentos a analisar, em conformidade com os objectivos definidos no plano da auditoria, referindo ainda os procedimentos a aplicar.

Há ainda necessidade de elaborar programas detalhados para cada uma das áreas a examinar e que constituirão os *dossiers* correntes da auditoria.

A execução destes programas consiste na realização do trabalho de campo, aplicando os procedimentos e técnicas anteriormente neles definidos.



## 5.3 AVALIAÇÃO E ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO

Nesta fase, o auditor deve apresentar explicações sobre todas as questões suscitadas pelo trabalho anterior e apreciar os seus eventuais efeitos sobre as conclusões gerais, com vista à determinação das matérias que serão objecto de relatório e que, como tal, determinarão, em parte, a respectiva estrutura.

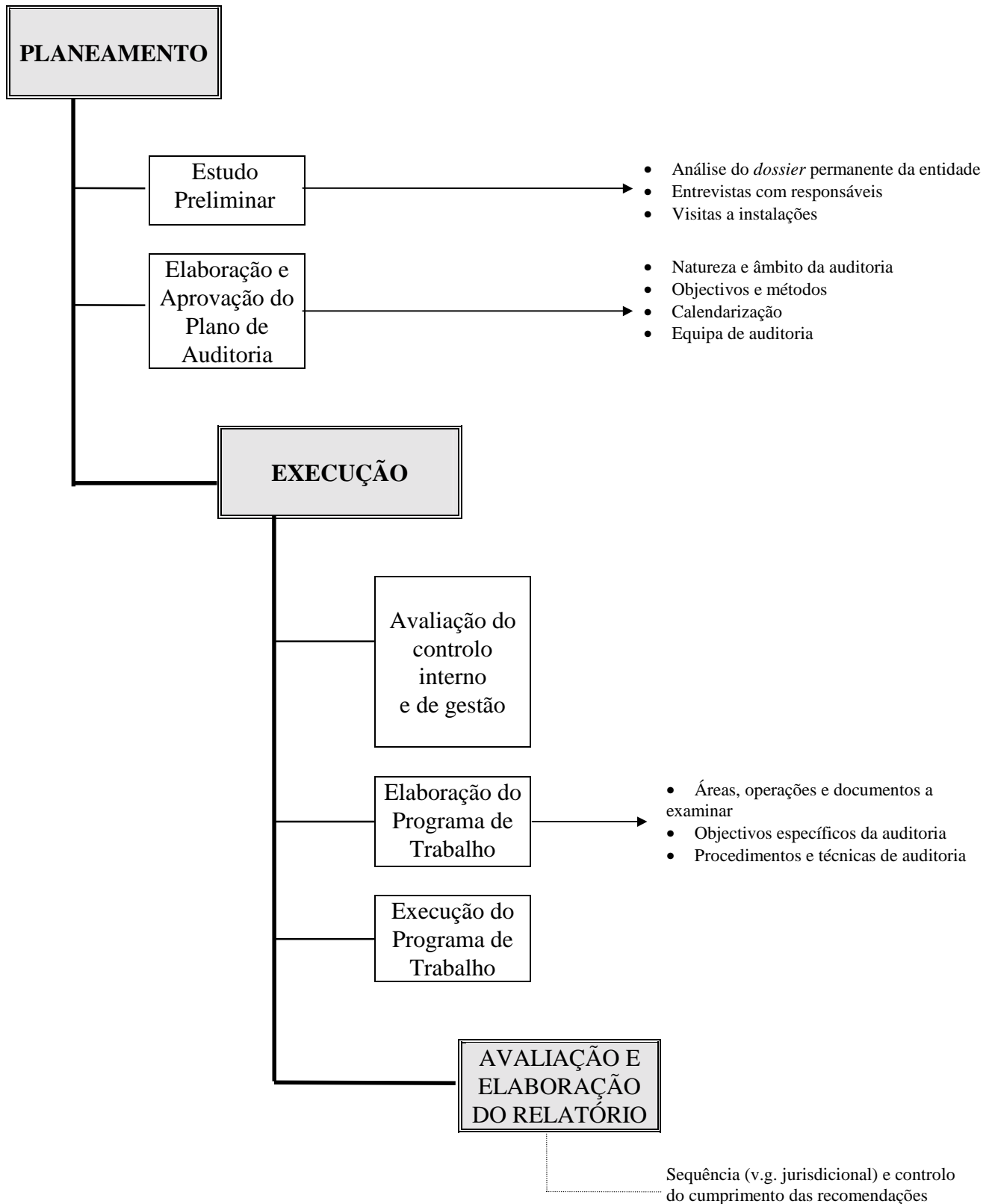
Quanto ao relatório propriamente dito, deve contemplar as actividades e programas ou projectos auditados e observar, correcta e imparcialmente, os factos constatados.

O relatório deverá ser elaborado tendo em consideração objectivos de clareza, concisão e exactidão, que terão de se achar sempre presentes face à necessidade de apreensão correcta do respectivo conteúdo por parte dos destinatários.

Igualmente haverá que colocar especial cuidado na fundamentação e na comprovação das conclusões expendidas.



## FASES DE AUDITORIA





## CAPÍTULO 6 - ERROS E IRREGULARIDADES

### 6.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

O auditor deve, ao planear, executar e relatar uma auditoria, ter em conta a detecção de erros e irregularidades e as respectivas repercussões sobre as demonstrações financeiras, preocupação, que sendo comum a qualquer auditoria, toma uma importância acrescida no caso de auditorias no âmbito do sector público em que está em causa o uso de dinheiros públicos (cfr. Norma 145 da INTOSAI).

Assim, o Tribunal de Contas, nos termos do disposto na parte final do n.º 2 do art.º 11º da Lei n.º 98/97, procura, “...em regra através dos seus serviços de apoio, difundir a informação necessária para que se evite e reprima o desperdício, a ilegalidade, a fraude e a corrupção relativamente aos dinheiros e valores públicos, tanto nacionais como comunitários”.

Nesta base, os documentos de prestação de contas e outros documentos financeiros devem satisfazer os requisitos da legalidade e da regularidade para que reflectam a verdadeira situação patrimonial e financeira da entidade a que se reportam ou, por outras palavras, para que esteja garantida a **autenticidade das contas** e a **fiabilidade da informação financeira**.

Como é sabido, os serviços e organismos públicos criam-se por lei e o seu funcionamento deve processar-se também de acordo com disposições legais e regulamentares gerais ou específicas.

É, pois, importante que os mesmos observem as normas por que se regem e, em particular, as de natureza administrativa e financeira relativas à obtenção das receitas e à realização das despesas, bem como as que se relacionam com a elaboração e apresentação dos respectivos orçamentos e contas e outros elementos de carácter contabilístico e financeiro.

Verificar a legalidade consiste, portanto, em verificar se as entidades públicas observaram na realização das operações relacionadas com o exercício da sua actividade as leis e regulamentos aplicáveis e se os correspondentes registos contabilísticos estão em conformidade com os mesmos.

Não basta, porém, a observância da legalidade, é preciso também que as contas obedeam a requisitos de regularidade, isto é, que os registos contabilísticos estejam em conformidade com as normas contabilísticas aplicáveis, quer a escrituração seja feita segundo os princípios da contabilidade pública ou os da contabilidade patrimonial.

Deste modo, a regularidade é também uma característica básica da relevação contabilística, podendo até considerar-se uma extensão do princípio da legalidade.

O controlo da regularidade e da legalidade tem portanto como escopo detectar a existência de erros e irregularidades (incluindo a fraude) praticadas na relevação dos registos contabilísticos, que distorçam de forma materialmente relevante as respectivas contas.





## 6.2 NOÇÃO DE ERRO E DE IRREGULARIDADE

Tradicionalmente, em auditoria costuma aludir-se à detecção de erros e fraudes, que se distinguiriam fundamentalmente com base no carácter involuntário ou não de uns e de outras.

Em termos do sector público, esta dicotomia não parece a mais adequada, preferindo-se, mau grado o facto de a fronteira nem sempre ser fácil de precisar, pois não pode basear-se naquele carácter voluntário ou involuntário, falar em erros e irregularidades. Dentro das irregularidades, mas sem esgotar o seu âmbito, incluem-se as fraudes.

Entende-se por *erro* a falta profissional cometida por distração, negligência ou ignorância de determinados princípios, normas ou regras contabilísticas ou administrativas, que se traduza em incorrecção aritmética ou de registo das operações e que afecte a regularidade ou perfeição técnica da contabilidade.

Existem dois grandes grupos de erros:

- os que consistem em incorrecções de carácter aritmético ou de escrituração dos dados contabilísticos;
- os que resultam de uma deficiente aplicação dos princípios e normas administrativas e contabilísticas.

Assim, costumam distinguir-se os seguintes tipos de erros:

- ***Erros de omissão*** - resultam de operações incompletamente registadas ou nem sequer contabilisticamente relevadas;
- ***Erros de duplicação*** - derivam do registo em duplicado da mesma operação;
- ***Erros de compensação*** - cometem-se para compensar outros erros praticados;
- ***Erros de imputação*** - resultam do registo de uma operação numa conta ou rubrica que não é apropriada;
- ***Erros de princípio*** - são os que derivam da não observância das regras administrativas e contabilísticas;
- ***Erros aritméticos, erros de cálculo, de apuramento, de inscrição ou de transcrição de saldos.***





Entende-se por *irregularidade* a violação, intencional ou não, de uma lei ou de uma norma ou princípio contabilístico ou administrativo aplicável, o que faz com que grande parte dos erros possam também ser qualificados como irregularidades ou, sendo materialmente relevantes, transformar-se, se não regular e atempadamente corrigidos, em irregularidades.

As irregularidades podem qualificar-se como fraudes quando, em face dos elementos objectivos e subjectivos pertinentes, estejam reunidos os requisitos jurídicos aplicáveis.

Está-se geralmente perante uma *fraude* quando existe manipulação da lei, falsificação, alteração ou omissão voluntária de registos e/ou documentos de apoio com a intenção de obter uma representação incorrecta da informação financeira ou uma apropriação ilícita de activos ou desvio de fundos para fins diferentes daqueles para que foram atribuídos.

Os erros e irregularidades podem ter ou não repercussões financeiras.

As irregularidades, no caso de auditorias do Tribunal de Contas, poderão ter eventualmente consequências ao nível da efectivação da correspondente responsabilidade financeira como se especificará no Cap. 4, *in fine*, da parte III deste Manual e algumas delas podem mesmo consubstanciar crimes nos termos legais aplicáveis.



## 6.3 A DETECÇÃO DE ERROS E IRREGULARIDADES

A prevenção e a detecção de erros e irregularidades compete aos responsáveis dos serviços e organismos. Incumbe-lhes, portanto, tomar as medidas necessárias à implantação de adequados sistemas de controlo interno e de decisão, que funcionem de forma permanente e eficaz. Mas não há nenhum sistema que elimine totalmente a possibilidade de ocorrência de erros e fraudes, que resultando frequentemente de conluios, falsificações, falta deliberada do registo de operações ou esclarecimentos falsos fornecidos, com a intenção de os ocultar, tornam mais difícil ao auditor a sua descoberta.

Por isso, o auditor deve planear o seu trabalho de verificação de forma a ter uma segurança razoável de que será possível descobrir erros e irregularidades que afectem de forma materialmente relevante as contas e deve indagar da existência de erros e irregularidades que tenham sido descobertos e comunicados aos órgãos competentes.

Para o efeito, o auditor deve proceder à revisão e avaliação do sistema de controlo interno, para determinar a natureza, extensão e profundidade da realização de testes, provas ou sondagens a aplicar na fase da execução da auditoria. Na verdade, é da maior conveniência que o auditor esteja atento às situações de fraqueza do controlo interno, às insuficiências em matéria de regularidade da escrituração, às operações excepcionais, às despesas injustificadas, aos gastos inúteis, etc..

No caso de suspeita de erros e irregularidades o auditor deve avaliar se necessita de colaboração de peritos na matéria e deverá alterar o seu programa de auditoria em conformidade, o que poderá passar pela realização de testes de conformidade, substantivos ou analíticos e pelo uso de técnicas de observação (para corroborar essas suspeitas através de observações das alterações nos padrões de comportamento dos indivíduos suspeitos) e de entrevistas (geralmente realizadas junto de pessoas que estão em contacto com os suspeitos). Neste último caso, o auditor deverá observar as regras de registo de depoimentos que permitam o seu uso em termos judiciais.



Nessa análise o auditor considerará que a prevenção da ocorrência de erros e irregularidades implica, entre outras situações:

- A integridade e probidade dos responsáveis;
- O estabelecimento de adequados procedimentos de processamento das operações e de organização do controlo interno;
- A delegação de autoridade e responsabilidade;
- A aderência sistemática ao princípio da segregação de funções que tem de ter em devida conta a realidade e a dimensão do organismo;
- A institucionalização da propositura de processos disciplinares e participações criminais relativos às irregularidades detectadas.

As normas internacionais de auditoria a este respeito sublinham as seguintes condições ou acontecimentos que aumentam o risco de ocorrência de erros e irregularidades:

a) Organização de sectores-chave da entidade auditada:

- Não existência de órgão de fiscalização eficaz;
- Existência de uma estrutura complexa sem justificação na realidade;
- Alta rotação do pessoal responsável em sectores chave, como a contabilidade ou a tesouraria;
- Falta de quadros nos departamentos financeiros;
- Elevado número de alterações em programas informáticos sem a documentação e aprovação pertinentes.

b) Pressões fora do habitual, dentro ou sobre a entidade auditada:

- Grau de autonomia dos responsáveis relativamente à tomada de decisões e processo seguido nesta;
- Dependência da entidade auditada em relação a um produto, um serviço ou um cliente.

c) Transações não usuais:

- Transações não usuais próximas do fim do período da gerência;
- Transações com entidades relacionadas;
- Pagamentos de serviços que pareçam excessivos em relação aos serviços prestados;
- Existência de despesas não documentadas nos termos habituais;
- Existência de eventuais conflitos de interesses entre as funções desempenhadas na entidade auditada e fora dela.



d) Elementos recolhidos no decurso da auditoria:

- Registos ou documentos inadequados, designadamente transações não registadas de acordo com os procedimentos normais ou frequência em ajustamentos/correcções de registos ou documentos;
- Elevado número de diferenças entre registos contabilísticos e confirmações de terceiros;
- Evolução inexplicável de rácios operacionais;
- Respostas pouco convincentes ou esclarecedoras dos responsáveis às observações de auditoria.



## CAPÍTULO 7 - DOCUMENTOS DE TRABALHO

### 7.1 NOÇÃO

No decurso de uma auditoria o auditor obtém, através de inspecções, observações, inquéritos e confirmações que realiza, conhecimentos e informações de carácter contabilístico, financeiro, de gestão e outros que lhe permitem formular, no final do seu trabalho, uma opinião sobre os factos ou situações examinadas.

É, por isso, importante saber a forma como tais conhecimentos e informações foram obtidos, uma vez que constituem provas do trabalho realizado. E para que estas possam ser consideradas idóneas, deve o auditor adoptar os procedimentos de revisão adequados a cada caso. Porém, tanto as provas como os procedimentos de revisão adoptados devem estar documentados para que seja possível avaliar a qualidade técnica do trabalho realizado, bem como a objectividade da opinião formulada.

O conjunto de elementos escritos elaborados e/ou obtidos por um auditor no decurso de uma auditoria constitui precisamente o que se designa por documentos ou papéis de trabalho, os quais compreendem o registo das verificações efectuadas, das informações recolhidas e das conclusões formuladas no seu relatório e parecer.

Os documentos de trabalho são constituídos pelos programas de trabalho, notas, análise e outro material considerado relevante, quer preparados pelo próprio auditor, quer por ele obtidos junto das entidades auditadas ou outras, devendo ser completos e pormenorizados, de conteúdo adequado e em número suficiente para fundamentarem as conclusões a que conduzem.

De acordo com a norma de controlo da INTOSAI n.º 156, os auditores deverão coligir nos seus documentos de trabalho o número suficiente de informações probatórias, nomeadamente, no que se refere à base e ao domínio da programação, ao trabalho executado e aos resultados da auditoria.



## 7.2 OBJECTIVOS

Vários são os objectivos associados aos documentos de trabalho. Alguns inferem-se directamente da noção dada, outros estão-lhe subjacentes.

Algumas organizações internacionais (FEE e IFAC ) preocuparam-se com a definição dos seus objectivos, os quais se podem sintetizar do seguinte modo:

- Auxiliar o auditor na realização do seu trabalho através de um planeamento apropriado;
- Permitir que os trabalhos realizados possam ser supervisionados por pessoa independente, devidamente qualificada;
- Constituir meio de prova dos trabalhos realizados e verificações efectuadas e da sua conformidade com as normas e procedimentos instituídos e meio de suporte da opinião do auditor.

A **obtenção de provas** é imprescindível, seja qual for o tipo de auditoria realizado ou a natureza da entidade auditada. Por isso, a relevância das provas está também projectada na norma de controlo n.º 157 da INTOSAI, que estabelece ser necessário reunir um número suficiente de provas documentais para:

- a) confirmar e apoiar as opiniões e os relatórios do auditor;
- b) tornar a auditoria mais eficiente e mais eficaz;
- c) dispor de informações para preparar os relatórios e responder às questões postas pela unidade controlada ou qualquer outra;
- d) provar que o auditor aplicou as normas de controlo;
- e) facilitar a programação e a supervisão da auditoria;
- f) contribuir para o aperfeiçoamento profissional do auditor;
- g) assegurar que o trabalho confiado a outros foi executado de modo satisfatório;
- h) conservar os vestígios do trabalho realizado e poder servir de orientação para o futuro.



Para além dos apontados, outros objectivos se associam ainda aos documentos de trabalho, nomeadamente:

- de poderem servir de base de apoio (ou de defesa) relativamente a pedidos, acções judiciais e outros processos jurídicos;
- o de permitirem, quando necessário, a revisão do trabalho realizado pela respectiva organização profissional (controlo de qualidade do cumprimento das normas técnicas de revisão) ou pela própria instituição superior de controlo;
- o de favorecer a continuidade do trabalho no caso de haver mudança na equipa de auditores.



## 7.3 FORMA E CONTEÚDO

Não é prático definir normas ou regras sobre a forma e o conteúdo dos documentos de trabalho, uma vez que as várias fases de trabalho e as diferentes tarefas a desenvolver originarão papéis de trabalho variados.

Deve, porém, ser observado o princípio geral de que os documentos de trabalho permitam satisfazer os objectivos atrás assinalados. Assim, compete ao auditor determinar em cada situação concreta a sua extensão, forma e conteúdo, tendo em conta, nomeadamente, a natureza do serviço a realizar, a estrutura do relatório de auditoria, a natureza e a complexidade da actividade do organismo controlado, o estado dos seus registos contabilísticos, o grau de fiabilidade do sistema de controlo interno e as necessidades de controlo e supervisão por parte dos responsáveis pelo trabalho.

É, no entanto, desejável que nos documentos de trabalho exista uma certa uniformização e, por isso, cada documento de trabalho deverá conter os seguintes elementos:

- a indicação da entidade controlada ou auditada;
- o período a que se reporta a auditoria;
- a área e o assunto a que respeita;
- a legenda dos símbolos e abreviaturas utilizados;
- o nome de quem o preparou e de quem o reviu e respectivas datas.

Os documentos de trabalho têm de ser encarados como um meio para atingir um fim, e não como um fim em si próprio, não devem ser em número superior ao necessário e devem ser preparados com obediência a determinadas normas das quais assume especial importância a denominada regra dos “4 Cs”, segundo a qual devem ser claros, completos, concisos e conclusivos.

Cada documento de trabalho deve conter:

- os objectivos pormenorizados da auditoria;
- a descrição do trabalho realizado;
- os resultados do trabalho;
- as conclusões gerais.





## 7.4 TIPOS DE DOCUMENTOS DE TRABALHO

A realização de uma auditoria dá origem à elaboração de vários documentos de trabalho que devem reflectir as fases por que a mesma passa, as situações concretas examinadas e a necessidade de evidenciação do trabalho desenvolvido.

Em face da sua diversidade é frequente classificar os documentos de trabalho em dois grupos:

- os programas de trabalho;
- os mapas ou fichas de trabalho.

Os **programas de trabalho** definem com precisão as tarefas a efectuar durante a auditoria e permitem o controlo da qualidade do trabalho realizado e do tempo gasto. São, portanto, programas de acção que indicam detalhadamente os procedimentos a adoptar na realização da auditoria.

Os **mapas de trabalho** são os documentos (fichas, folhas, notas, papéis, etc.) onde o auditor regista os resultados das verificações que efectua, assim como as conclusões que retirou no exame das várias áreas abrangidas pela auditoria e que servem de base para a elaboração dos relatórios e pareceres.

Estes mapas revelam ainda a forma como o trabalho se executou e indicam a sua amplitude e os desvios relativamente aos trabalhos previstos, bem como os problemas deles derivados e as medidas tomadas para os resolver.

Devem incluir o método de amostragem utilizado e registar as operações analisadas de forma circunstanciada para permitir a sua identificação posterior no caso de vir a ser necessário esclarecer qualquer problema ou questão.

Não existem documentos de trabalho normalizados, competindo ao auditor preparar os documentos de trabalho adequados tendo em conta as suas finalidades.

Existem, todavia, vantagens em estabelecer modelos normalizados na medida em que facilitam a sua utilização, manuseamento e compreensão.

Habitualmente os mapas de trabalho elaborados pelo auditor apresentam-se sob a forma de papel pautado e/ou quadriculado servindo, em regra, o primeiro para efectuar o levantamento dos procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno através do sistema descritivo e o segundo para registar os testes de conformidade e substantivos realizados.



Os papéis quadriculados apresentam-se, em regra, normalizados, contendo 7 ou 14 colunas, utilizando-se uns e outros conforme a matéria analisada, servindo em regra os mapas de 14 colunas para registar os ajustamentos e reclassificações das contas.

Entre os diversos mapas que normalmente é necessário elaborar relativamente a cada área examinada durante a auditoria, é costume distinguir os seguintes:

- Folha resumo que aparece em todas as áreas e na qual se indicam as respectivas contas objecto de análise e os correspondentes saldos de abertura e de fecho, dados pelos livros de escrituração e reclassificados de acordo com os documentos de trabalho;
- Documento de conclusões e observações que resume as conclusões e outros aspectos importantes resultantes do trabalho realizado durante a auditoria com a finalidade de fornecer elementos para a preparação do relatório e parecer final.

Este documento de trabalho deve conter explicações sobre todas as questões importantes suscitadas durante a auditoria e a apreciação das suas consequências sobre a conclusão geral.

As questões mais frequentes que devem constar de forma resumida deste documento de trabalho são as seguintes:

- deficiências importantes do controlo interno;
- deficiências significativas da gestão;
- erros e irregularidades graves que tenham sido verificados e se foram ou não corrigidos;
- outros aspectos importantes abordados com os responsáveis do organismo;
- conclusão geral sobre o trabalho de auditoria realizado.

Para além dos documentos referidos, devem ser elaborados outros que o auditor considere necessários, para evidenciar as tarefas executadas em cumprimento dos programas elaborados, tais como notas, quadros, etc.



## 7.5 SÍMBOLOS DE CONFERÊNCIA E DE REMISSÃO

### 7.5.1 Símbolos de conferência

É habitual o auditor utilizar nos documentos de trabalho certos sinais para documentar as verificações efectuadas durante a auditoria como, por exemplo, saldos de contas, somas, operações e documentos, reconciliações de contas de bancos, de clientes, de fornecedores, etc.

Em muitos casos os sinais utilizados nem sempre têm em todos os documentos de trabalho o mesmo sentido. Por isso, o auditor deve explicitar, em nota de pé de página dos diversos documentos de trabalho, o significado que atribui aos símbolos que nele utiliza. Como esta orientação não é muito prática tem vindo a ser defendida a utilização de uma simbologia uniforme, isto é, com o mesmo significado em todos os documentos de trabalho.

A necessidade da uniformização projecta-se também ao nível das organizações de auditoria que na sua grande maioria adoptam códigos próprios.

A título exemplificativo podem apontar-se os seguintes símbolos:

- \ - conferida a soma
- √ - conferido com saldos de contas correntes
- E - verificado com extractos enviados pelos fornecedores cujos saldos foram satisfatoriamente reconciliados

### 7.5.2 Símbolos de remissão

Para além dos sinais de conferência o auditor tem em muitos casos necessidade de fazer comentários ou dar explicações mais pormenorizadas em relação a determinados factos ou situações. Outras vezes tem necessidade de fazer referências cruzadas consistentes no relacionamento recíproco de saldos, valores ou informações entre dois mapas de trabalho através do respectivo índice.

Quando tem necessidade de fazer comentários deve utilizar letras maiúsculas envolvidas por um círculo.

Exemplo: (A), (B) ...

Se no mesmo mapa de trabalho é necessário decompor um determinado valor e permitir a respectiva referência é habitual, nestes casos, utilizar números também dentro de um círculo.

Exemplo: (1), (2) ...



Na remissão de uma página para outra a referência cruzada é feita também mediante a utilização de um círculo dentro do qual se inscreve o índice do outro e vice-versa.

Exemplo: A/1 e AJE / 2 ...

No caso de a remissão ser para uma página posterior o círculo será colocado à direita do assunto ou abaixo, inscrevendo-se nele o número da página onde o tema continua.

Quando a remissão é para uma página anterior o círculo será colocado à esquerda ou acima do assunto.



## 7.6 ORDENAÇÃO E INDEXAÇÃO DOS DOCUMENTOS DE TRABALHO

Os documentos de trabalho devem ser ordenados de uma forma lógica e funcional e referenciados ou indexados de modo a permitirem a sua fácil consulta.

A ordenação geralmente adoptada é por grupos ou áreas, devendo cada documento de trabalho conter no campo superior direito a identificação da área em que se integra, bem como a ordem que nela ocupa. Cada área, é por seu turno, dividida em várias subáreas.

Cada uma contém os documentos de trabalho ordenados numericamente, devendo a folha resumo constituir sempre a página zero de cada área e por esse facto não faz parte de cada subárea.

Os sistemas de indexação conhecidos utilizam letras, números ou letras e números simultaneamente (sistema alfanumérico), não havendo, portanto, um sistema único e universal. Em regra, cada organização de auditoria tem o seu próprio sistema de indexação.

Os documentos de trabalho podem ser ordenados nas pastas de arquivo segundo vários critérios, consoante a natureza das matérias verificadas, conforme se exemplifica no ponto seguinte.



## 7.7 ORGANIZAÇÃO DAS PASTAS DE ARQUIVO DOS DOCUMENTOS DE TRABALHO

As informações recolhidas numa auditoria podem revestir-se de interesse para vários exercícios ou terem utilidade apenas para o exercício em análise.

Esta circunstância constitui motivo para arrumar as informações em pastas de arquivo diferentes, sendo prática habitual constituir dois tipos de processo designados por:

- pasta de arquivo permanente
- pasta de arquivo corrente

Esta distinção só tem interesse no caso de auditorias sucessivas.

A **pasta de arquivo permanente** contém as informações que têm utilidade para consulta durante os exercícios seguintes.

A **pasta de arquivo corrente** integra os documentos de trabalho de interesse apenas para o exercício que está a ser auditado.

Esta forma de arquivo dos documentos de trabalho é de fundamental importância para o planeamento e execução dos trabalhos de auditoria.

As informações constantes da pasta de arquivo permanente devem ser revistas e actualizadas regularmente e, em regra, no início de cada auditoria, depois de realizados os estudos preliminares, e após a sua conclusão.

A documentação desactualizada deve ser retirada da respectiva pasta e colocada noutra ou então agrupada numa secção própria da respectiva pasta, na eventualidade de poder vir a ter interesse futuro.

A pasta de arquivo permanente deve ter uma estrutura adequada e estar organizada de forma sistematizada para que seja de fácil consulta.



## 7.8 PROGRAMAS DE TRABALHO

Os programas de trabalho ou de auditoria, como também são designados, são planos que indicam detalhadamente os procedimentos a adoptar na realização das auditorias.

Contêm de forma desenvolvida e pormenorizada as verificações de conformidade e substantivas que devem ter lugar e constituem instrumentos de coordenação, repartição de tarefas e de supervisão do trabalho.

Os programas só devem ser preparados depois de feito o diagnóstico da organização a auditar e de feita a avaliação da eficácia teórica do sistema de controlo interno administrativo e contabilístico. Só depois de conhecido o grau de segurança do sistema, conhecimento que se deve alcançar na fase do planeamento global, é que se dispõe de condições para estruturar adequadamente os programas de trabalho.

Efectivamente, é necessário conhecer previamente se o fluxo de processamento das operações contém pontos fracos que possam dar origem a erros significativos. Neste caso as verificações orientar-se-ão ou para uma combinação equilibrada de verificações de conformidade e substantivas ou para verificações substantivas e de validação dos saldos, conforme o fluxo é parcial ou globalmente débil.

No caso do fluxo de processamento das operações se considerar forte na sua globalidade, e de o sistema de controlo interno poder considerar-se isento de debilidades significativas, confirmadas através de verificações de conformidade, então os testes substantivos e de validação de saldos poderão ser reduzidos, limitando-se o trabalho a verificações analíticas e a testes substantivos de saldos de contas, que, em regra, têm carácter limitado e são efectuados na etapa preliminar.

Costumam-se assinalar vantagens e inconvenientes à realização de auditorias com base em programas.



Entre as vantagens apontam-se as seguintes, as mais importantes das quais já atrás assinaladas:

- O auditor assume a responsabilidade em cumprir cada uma das normas e procedimentos de auditoria;
- Permite a divisão do trabalho de forma organizada entre os vários elementos da equipa;
- Impõe método à auditoria e economiza tempo;
- Dá relevância aos procedimentos essenciais relativamente a cada organização;
- Serve de guia para a auditoria em anos futuros;
- Facilita a revisão e a supervisão do trabalho.

Os inconvenientes que por vezes se apontam são os seguintes:

- Limita-se a responsabilidade dos executantes;
- Limita-se o pensamento construtivo dos executantes;
- Conduz à automatização da auditoria.

As vantagens são, como é evidente, superiores aos inconvenientes e estes não se verificarão se os executantes tiverem consciência e capacidade profissionais e adoptarem uma atitude crítica relativamente ao trabalho desenvolvido. Por isso, os programas de trabalho deverão ser ajustados se durante a execução dos testes de conformidade se concluir que os sistemas de controlo não funcionam eficazmente ou se, em consequência de outros factores, designadamente eventuais alterações do meio envolvente, surgirem riscos ou situações de auditoria inicialmente não previstos.





A elaboração de programas está subordinada à observância de certos princípios, como:

- Aquisição prévia de conhecimentos sobre a organização da entidade a auditar;
- Cada procedimento utilizado deverá ter em vista a formulação de uma conclusão;
- Deverão ser elaborados programas específicos para cada entidade a auditar;
- Os programas de trabalho deverão ser alterados, mediante adição, eliminação ou modificação de alguns passos do programa, quando haja justificações válidas;
- A cada área auditada deve corresponder um programa específico.

De harmonia com o exposto, não existem programas-tipo, que se ajustem adequadamente a todos os casos, pelo que na sua preparação deve atender-se caso a caso aos condicionalismos específicos das auditorias a realizar.

Os programas de auditoria deverão esquematizar-se em três partes:

- Objectivos da auditoria na área a que o programa respeita;
- Revisão e actualização dos procedimentos contabilísticos e de controlo interno utilizados na organização a auditar;
- Procedimentos de auditoria a realizar.

O programa de auditoria para cada área deverá começar por uma síntese da importância da área no conjunto das demonstrações financeiras e dos objectivos a atingir com a auditoria.

A seguir deverá conter um resumo dos procedimentos contabilísticos-chave da organização e das técnicas de controlo interno-chave da área com indicação resumida dos pontos fortes e fracos e, por último, a relação exhaustiva e pormenorizada das verificações de conformidade e substantivas a executar.

Os programas de trabalho do exame final começarão sempre com considerações sobre a extensão do trabalho, seguindo-se a revisão e conclusão do exame intermédio e a realização dos testes que não foram possíveis desenvolver durante o mesmo ou que se revelem necessários nesta etapa.

Deverão indicar também o nível de experiência requerida para a execução das verificações, bem como o tempo estimado para o efeito.



Os programas de trabalho são elaborados pelo encarregado do trabalho de campo e revistos pelo supervisor.

Os programas de auditoria fazem parte da pasta de arquivo corrente, imediatamente a seguir à folha resumo de cada área.

Quando revelarem interesse para a programação de exames futuros deverá ser incluída uma cópia na pasta de arquivo permanente.



## **PARTE TERCEIRA**

### ***A AUDITORIA NO TRIBUNAL DE CONTAS***

#### **CAPÍTULO 1 - TIPOS DE AUDITORIA**

Os tipos de auditoria a que o Tribunal de Contas mais recorre, por se adequarem especificamente ao exercício das suas funções, são as seguintes:

- Auditorias financeiras;
- Auditorias operacionais ou de resultados;
- Auditorias integradas;
- Auditorias orientadas;
- Auditorias de projectos ou programas;
- Auditorias de sistemas;
- Auditorias ambientais.

Os sentidos que se atribuem a estas expressões, coincidentes, excepto quanto às auditorias ambientais por não estarem aí previstas, com as do glossário em anexo, são as que a seguir se desenvolvem:



## a) Auditoria financeira

É a que tem como objecto a análise das contas e da situação financeira de uma entidade, bem como da legalidade e regularidade das suas operações, com vista a emitir ou não um parecer sobre:

- As contas e a situação financeira da entidade fiscalizada, com o objectivo de verificar se:
  - ◆ as operações foram correctamente autorizadas, liquidadas, ordenadas, pagas e registadas;
  - ◆ foram tomadas medidas apropriadas de molde a registar com exactidão e a salvaguardar todos os activos, tais como disponibilidades, existências, investimentos e demais valores imobilizados.
- A legalidade e a regularidade, com o fim de verificar se:
  - ◆ as operações registadas estão em conformidade com a legislação geral e específica em vigor;
  - ◆ as despesas e as receitas são, respectivamente, efectuadas e arrecadadas com observância dos limites financeiros e do período autorizado;
  - ◆ todos os direitos e obrigações são apurados e geridos segundo as normas aplicáveis.

A análise referida em primeiro lugar tem como objectivo essencial averiguar se as contas anuais traduzem, de forma verdadeira e apropriada, a situação patrimonial e financeira da entidade fiscalizada.

A segunda visa, por seu turno, confirmar se as operações foram realizadas e registadas de acordo com os preceitos legais e contabilísticos estabelecidos, podendo considerar-se que o controlo da regularidade é uma extensão do controlo da legalidade.

Estas duas análises, que são complementares, envolvem, atento o método de auditoria seguido no Tribunal de Contas, uma análise do controlo interno nas áreas administrativa e contabilística e bem assim do processo de decisão.

Deve notar-se que, quando a auditoria financeira produz efeitos, já é tarde para evitar ou mesmo corrigir as faltas e os erros cometidos e detectados. Por outro lado, as peças contabilísticas, ainda que elaboradas com correcção, não evidenciam por si só as perdas derivadas de desperdícios, controlos ineficazes, subutilização ou utilização irracional dos recursos. Daí que da auditoria possam advir recomendações e, se for caso disso, possa servir de base a um processo de efectivação de responsabilidades dos responsáveis.

Noutra perspectiva, torna-se necessário saber em que medida os resultados atingem os objectivos ou se esses objectivos foram correctamente fixados, o que só é possível averiguar através da realização de auditorias operacionais ou de resultados.



## b) Auditoria operacional ou de resultados

Este tipo de auditoria tem como objectivo básico a avaliação da gestão de uma determinada entidade, consistindo aquela avaliação na apreciação dos resultados face aos objectivos fixados, da segurança e da gestão dos meios utilizados nas decisões tomadas e nas acções empreendidas, bem como da conformidade legal destas últimas.

A conformidade legal pressupõe a existência de lei que autorize a despesa. A segurança decorre da existência de sistemas de controlo interno para salvaguarda e controlo dos bens. A gestão dos meios assenta na aplicação de critérios de medida que servirão de orientação às decisões dos responsáveis. Os critérios de medida geralmente utilizados na avaliação e controlo da gestão são o da economia, o da eficiência e o da eficácia.

Estas três medidas pressupõem uma acção racional baseada na previsão, no planeamento e na comparação entre valores *ex-ante* e valores *ex-post*.

Com efeito, as demonstrações financeiras, não obstante o facto de poderem apresentar-se, de um ponto de vista técnico, correctamente elaboradas, podem não evidenciar entre outras, incorrecta utilização de recursos e/ou perdas resultantes de desperdícios.

Assim, não basta que aquelas demonstrações reflectam a situação patrimonial e os resultados de determinada entidade, sentindo-se cada vez mais a necessidade de se conhecer em que medida e de que modo os mesmos atingiram os objectivos previamente fixados e se estes foram correctamente definidos.

Para esse efeito, o auditor assenta a sua análise em critérios de qualidade e de medida que deverão servir de guia às acções dos responsáveis.

O conjunto destes critérios fornece um quadro coerente na difícil problemática da medida da gestão, permitindo ajuizar sobre a forma como se desenvolveu a actividade financeira e caracterizar se a gestão foi correcta, boa ou meritória.

A sua aplicação permite concluir que:

- uma gestão é **eficaz** se o objectivo fixado foi atingido;
- é **económica** se tiverem sido escolhidos os meios menos onerosos para atingir um dado objectivo (análise das alternativas);
- é **eficiente** se os meios utilizados tiverem sido aplicados da maneira mais apropriada (análise do rendimento).



A auditoria dos resultados é particularmente indicada para avaliar a **gestão financeira** das entidades fiscalizadas, na medida em que verifica os sistemas e os procedimentos de gestão em cada fase de aplicação de uma política, de um programa ou de um projecto, através da análise do sistema de controlo interno.

Ao proceder à análise dos resultados o auditor deve interessar-se não só pelos factos que caracterizam a gestão mas também, e sobretudo, pela maneira como os responsáveis controlaram essa mesma gestão.



## c) Auditoria integrada

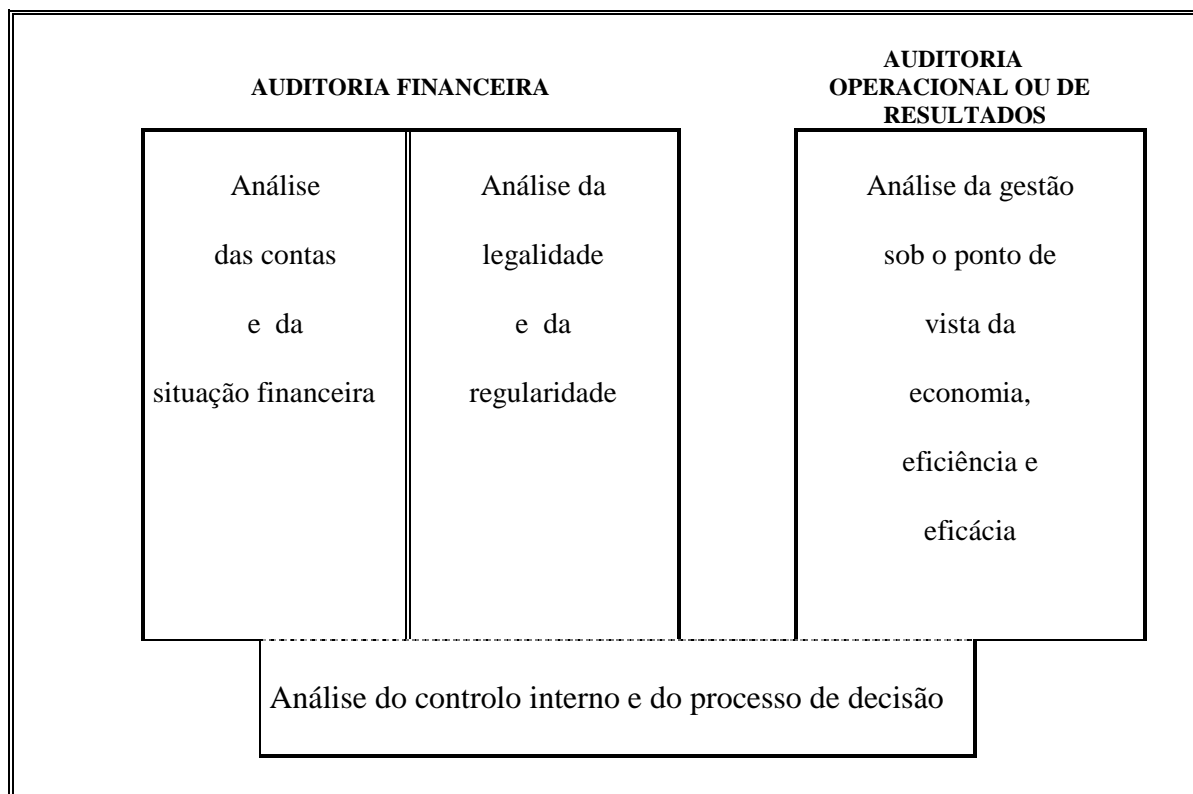
Constituindo as contas das entidades um instrumento de medida e de informação, são também um auxiliar indispensável da gestão e fornecem ainda um meio de controlo das operações.

Justifica-se, por isso, que se examinem em conjunto todos os aspectos assinalados aumentando, conseqüentemente, o âmbito da auditoria.

Quando tal sucede, ou seja quando se leva a cabo não só uma auditoria financeira mas também uma auditoria operacional ou de resultados com o sentido atrás indicado, está-se perante uma auditoria integrada que, para além da sua abrangência, uma vez que compreende a auditoria financeira e a de resultados, gera ainda uma economia de meios.

Este tipo de auditoria justifica-se sempre que coincidem o objecto da auditoria, o período de referência e as informações a examinar. Aliás, em ambas as auditorias há aspectos comuns: um deles é o exame da conformidade legal que pressupõe a existência prévia de lei que autoriza a despesa; o outro é a segurança que se prende com a existência do sistema de controlo interno.

### AUDITORIA INTEGRADA





## **d) Auditoria orientada**

A auditoria orientada visa analisar de forma direccionada um sector, área ou actividade particular ou mesmo um procedimento em concreto, estando por isso, também, especialmente vocacionada para verificações que permitam recolher evidência que possa resolver problemas ou dúvidas ou fundamentar uma opinião ou um juízo em zona restrita bem delimitada.

## **e) Auditoria de projectos ou programas**

É a auditoria que consiste no acompanhamento, exame e avaliação da execução de programas e projectos específicos, podendo suscitar a realização de auditorias horizontais, isto é, o exame de um tema específico de controlo junto de várias entidades ou serviços, tendo como finalidade abarcar o objecto do controlo no conjunto das actividades.

## **f) Auditoria de sistemas**

Este tipo de auditoria tem como finalidade o estudo dos sistemas implantados e, em especial, o estudo dos sistemas de controlo interno e de decisão da entidade fiscalizada, tendente à identificação dos eventuais pontos fortes e/ou deficiências desse controlo.

Permite, portanto, obter o conhecimento sob a forma como a entidade está organizada, o âmbito da sua actividade e os meios ao seu alcance e, ao mesmo tempo, definir a amplitude dos trabalhos de verificação específica que se mostrem necessários à formulação do parecer por parte dos auditores.

## **g) Auditoria ambiental**

É um exame especialmente direccionado à análise dos sistemas de gestão e de funcionamento da organização tendo por objectivos avaliar a observância das políticas ambientais e do quadro legal específico que regula a preservação do meio ambiente e a conservação dos recursos naturais e auxiliar o gestor a reduzir e a eliminar os riscos de impactes ambientais negativos.





## CAPÍTULO 2 - PRINCÍPIOS GERAIS

### 2.1 PRINCÍPIOS ORIENTADORES

Os princípios orientadores que devem configurar as auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas no âmbito das suas atribuições são os constantes das seguintes normas:

- a) O auditor deve exercer a sua actividade com independência, competência e diligência;
- b) As auditorias devem ser adequadamente planeadas e correctamente executadas, revistas e documentadas de modo a permitirem avaliar a qualidade dos trabalhos realizados e constituírem fundamento válido dos relatórios e pareceres emitidos;
- c) Os relatórios de auditoria devem ser completos, claros, concisos, objectivos, persuasivos, exactos e tempestivos.

O âmbito e o sentido que se atribui aos princípios enunciados são os que a seguir se definem:



## a) Princípios aplicáveis aos auditores:

### *Independência*

A independência do auditor decorre da independência de que goza o Tribunal de Contas como órgão supremo de fiscalização da actividade financeira do Estado.

A independência do Tribunal está expressamente consignada no art.º 203º da CRP ao estabelecer que o Tribunal de Contas é um órgão independente, com subordinação apenas à Lei, princípio igualmente consagrado no art.º 7º da Lei n.º 98/97.

A independência do Tribunal de Contas implica a verificação dos seguintes pressupostos relativamente aos auditores:

- Estarem libertos de impedimentos pessoais externos;
- Manterem uma atitude de independência nos assuntos que se relacionam com a realização da auditoria;
- Disporem de uma relativa autonomia na forma de condução das auditorias, sem prejuízo da aplicação das normas do Tribunal de Contas de modo a poder garantir perante este e terceiros a imparcialidade e a objectividade das suas opiniões, conclusões, juízos e recomendações.

Em última instância, a independência do auditor significa que dispõe de livre arbítrio e de capacidade para formular uma opinião justa e desinteressada.



## *Competência*

A competência profissional dos auditores afere-se designadamente, através dos seguintes meios:

- Domínio das matérias relevantes ao exercício do controlo financeiro;
- Domínio dos métodos e técnicas de auditoria do Tribunal e outros geralmente utilizados;
- Conhecimento da legislação financeira aplicável aos serviços, programas, projectos e contratos abrangidos pelo âmbito dos poderes de jurisdição e controlo financeiro do Tribunal de Contas;
- Conhecimento dos regulamentos, resoluções, despachos e instruções do Tribunal incidentes sobre matérias relacionadas com o domínio das auditorias.

A observância destas exigências limita a realização das auditorias a pessoas cuja formação e experiência estejam à altura da natureza e complexidade das tarefas a desempenhar. Nesta conformidade, o Tribunal proporcionará, através do acesso a cursos de formação, a actualização dos conhecimentos dos auditores nos domínios necessários ao exercício da sua função e a adopção de modernos métodos e técnicas de auditoria com o objectivo de aperfeiçoar cada vez mais o controlo sobre as entidades sujeitas à sua acção.

## *Diligência*

O auditor deve ser criterioso na determinação do âmbito da auditoria e na selecção dos métodos e técnicas aplicáveis na sua execução.

Deve ainda ser cuidadoso na identificação, obtenção e avaliação das provas e demais procedimentos de auditoria aplicáveis.

O auditor deve estar atento às deficiências do controlo, às insuficiências em matéria de organização e execução da contabilidade, aos erros observados, às operações susceptíveis de indiciar irregularidades financeiras, às despesas injustificadas e aos desperdícios.

Este princípio impõe ainda ao auditor a responsabilidade de cumprir todas as normas deste Manual aplicáveis ao trabalho de campo e de avaliar com objectividade e imparcialidade os resultados a que chegou.



## b) Princípios aplicáveis ao trabalho de campo

### *Planeamento*

O planeamento da auditoria consiste na definição do quadro geral a que deve subordinar-se a execução da auditoria, isto é, na definição dos critérios que permitirão ao auditor conduzir a execução e revisão de forma precisa, sistemática, eficiente e atempada e, portanto, ajustada à realidade a auditar.

O planeamento consiste, em última análise, na organização da acção tendo em conta as necessidades de controlo do Tribunal de Contas. Efectivamente, para que a auditoria seja correctamente executada e eficaz deve ser planeada em função do tipo de auditoria a realizar e das informações previamente recolhidas, as quais permitirão estabelecer a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos a adoptar e a oportunidade da sua aplicação.

O conhecimento prévio da entidade auditada tem como finalidade conhecer as suas particularidades e o seu meio envolvente, a fim de melhor avaliar as áreas de risco.

O planeamento varia de acordo com a dimensão e a complexidade da entidade a auditar e com o conhecimento do auditor sobre a actividade por ela desenvolvida, devendo também contribuir para a conveniente utilização de meios auxiliares e para a coordenação do trabalho.

### *Supervisão*

O trabalho de auditoria deve ser revisto à medida que se vão cumprindo as diferentes fases em que se desenvolve para que os seus objectivos sejam atingidos e o trabalho realizado seja profícuo.

O supervisor deve levar a cabo um controlo apropriado que lhe permita examinar as tarefas realizadas e adquirir a certeza de que:

- A lógica do plano de auditoria foi compreendida pelos membros da equipa e as respectivas etapas estão a ser adequadamente cumpridas;
- Os documentos de trabalho contêm provas suficientes para apoiarem as conclusões, opiniões e recomendações a emitir.



O trabalho de supervisão deve ser feito ao longo da auditoria e não na fase final, pois deste modo é possível ao membro da equipa responsável por aquele:

- Dar instruções aos auditores que orienta sobre os procedimentos a aplicar para se alcançarem os objectivos da auditoria;
- Observar se a auditoria está a ser correctamente executada;
- Assegurar-se que as avaliações e conclusões são baseadas em provas suficientes e pertinentes;
- Concluir que os erros, as insuficiências e os factos excepcionais estão devidamente identificados e apoiados em documentos.

Compete, portanto, ao supervisor gerir e controlar as auditorias de modo a garantir a sua elevada qualidade, bem como a sua economicidade e eficiência.

## *Documentação*

O auditor deve documentar os assuntos que sejam importantes de forma a poder provar que a auditoria foi executada de acordo com os princípios básicos no que concerne à programação, às áreas verificadas, ao trabalho realizado e às constatações resultantes da auditoria.

As provas documentais devem ser em número suficiente para:

- Confirmar e apoiar as opiniões e os relatos do auditor;
- Tornar a auditoria mais eficaz e mais eficiente;
- Provar que o auditor aplicou os princípios e os procedimentos de auditoria do Tribunal de Contas;
- Facilitar a programação e a supervisão da auditoria;
- Conservar os vestígios do trabalho realizado que poderão servir de orientação para o futuro.



## c) Princípios aplicáveis aos relatos

O relato constitui a fase final do processo da auditoria e deve satisfazer certos requisitos de modo a poder transmitir um conhecimento correcto da entidade auditada, do meio em que ela opera e dos resultados da acção realizada.

Tais requisitos ou princípios orientadores, já atrás enunciados, são a seguir definidos:

### *Abrangência*

Este princípio tem a ver com o conteúdo do relato que deverá mencionar os objectivos da auditoria, definir o seu alcance e descrever a metodologia utilizada.

Deverá incidir sobre áreas importantes contendo toda a informação relevante e necessária para a compreensão adequada e correcta dos assuntos relatados e do que se recomenda.

Deverá incluir, ainda, as conclusões e expressar de forma inequívoca uma opinião sobre as constatações verificadas, quer sejam negativas ou positivas. Devem também ser mencionados os esforços desenvolvidos pelo organismo para corrigir quaisquer deficiências observadas.

### *Clareza*

O relato deve ser facilmente inteligível e não conter ambiguidades. Deve ser redigido de forma clara e simples e os factos serem expostos de forma exacta e lógica para facilitar a sua compreensão.

### *Concisão*

O relato só deve ter a extensão necessária e suficiente para transmitir os factos verificados e os resultados a que o auditor chegou.

As observações e recomendações devem, portanto, ser referidas de forma sucinta, mas equilibrada, sem deixarem de reflectir, se for caso disso, a existência de obstáculos ao exercício de uma gestão da actividade de forma económica, eficiente e eficaz.



## *Objectividade*

O relato deve ser objectivo, isto é, elaborado com toda a imparcialidade. Para que tenha a maior credibilidade, o auditor deve apresentar os resultados de forma equilibrada e apropriada devendo evitar qualquer tendência para adjectivar observações.

## *Persuasão*

O relato deve apresentar a informação considerada suficiente para justificar a validade das constatações, a razoabilidade das conclusões e o interesse das recomendações.

## *Exactidão*

O relato deve ser exacto e, para tal, a informação apresentada deve ser fiável. Nesta conformidade, as constatações e conclusões devem estar apoiadas em evidências competentes e relevantes, devidamente documentadas nos papéis de trabalho do auditor.

Relativamente às infracções financeiras deverão ser indicadas com precisão as normas violadas, suas consequências jurídicas, responsáveis pela infracção, dano financeiro, descrição das circunstâncias em que ocorreram a infracção e elementos que permitam ao Tribunal, aquando da efectivação de responsabilidade financeira, avaliar o grau de culpa.

## *Materialidade*

O relato não deverá conter referências a factos cuja materialidade financeira seja pouco relevante, considerando-se, em regra, como tais, aquelas cujo valor não ultrapasse o montante do salário mínimo nacional.

## *Tempestividade (oportunidade)*

O relato deverá ser emitido com prontidão para que a sua informação possa ser utilizada tempestivamente pelo Tribunal. É por isso essencial que no planeamento da acção se defina e delimite o prazo da entrega do relato da auditoria, que é a base do relatório final a fixar pelo Tribunal.



## 2.2 PRINCÍPIOS DEONTOLÓGICOS

Não constituindo propriamente um código, enunciam-se a seguir alguns princípios deontológicos aplicáveis ao pessoal dos Serviços de Apoio do Tribunal que, no exercício das suas funções, intervêm como auditores.

Alguns desses princípios já foram considerados no ponto anterior. Outros há, porém, a acrescentar por se enquadrarem igualmente no âmbito da deontologia profissional dos auditores.

De modo a formarem um conjunto homogéneo, integram-se nas normas seguintes todos os princípios deontológicos que os auditores devem observar no exercício das suas funções, para além dos que competem, como é óbvio, aos funcionários do Tribunal.

Assim, os auditores devem:

1. Exercer a sua actividade com independência, competência, diligência, objectividade, imparcialidade, confidencialidade e responsabilidade.
2. Empregar, no exercício da sua função, todos os seus conhecimentos técnicos e profissionais que a mesma requer e exercê-los com zelo profissional.
3. Proceder, em todas as relações com os responsáveis e colaboradores das entidades auditadas, com urbanidade, correcção e cortesia e não comprometer a sua independência e isenção.
4. Cumprir com rigor e oportunidade as orientações emanadas do Tribunal em matéria de auditoria.

Já atrás se definiu o sentido de alguns dos princípios enunciados e outros são puramente intuitivos. Por isso, só relativamente a alguns se delimita o seu âmbito.





## *Confidencialidade*

O auditor deve respeitar a confidencialidade da informação obtida, como de resto todas as pessoas ao serviço do Tribunal. Esta confidencialidade abrange não só a documentação como as informações inerentes ao próprio Tribunal.

Este princípio significa que o auditor não pode aproveitar-se pessoalmente ou em benefício de terceiros dos factos de que venha a tomar conhecimento no decorrer da sua tarefa.

Tendo as entidades auditadas legitimidade para conhecer as verificações e conclusões da auditoria, devem todavia as mesmas manter-se confidenciais até à citação ou notificação daquelas, no âmbito do cumprimento do princípio do contraditório.

## *Objectividade*

O auditor deve conduzir-se de modo profissional e tentar atingir os mais altos padrões de comportamento, competência e integridade na execução da auditoria.

A objectividade pressupõe neutralidade e equilíbrio na forma como se expõem as matérias que devem reflectir com fidelidade os factos evidenciados nos comprovantes obtidos e coligidos de acordo com os princípios e os procedimentos de auditoria.



## CAPÍTULO 3 - PROCEDIMENTOS GERAIS

### 3.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Os princípios orientadores aplicáveis ao trabalho de campo, atrás referidos, estabelecem que as auditorias devem ser adequadamente planeadas, correctamente executadas, convenientemente supervisionadas e devidamente documentadas.

Estes princípios, ao definirem o quadro geral a que devem obedecer as auditorias, visam orientar os auditores no trabalho de campo e dar consistência aos procedimentos de auditoria. Estes procedimentos constituem, como se disse, o conjunto de métodos e técnicas que os auditores devem utilizar para que se alcancem, de forma precisa, sistemática e ajustada, os objectivos das auditorias.

Tais procedimentos consistem designadamente em verificações técnicas, exames de documentos, observações físicas e de uma forma genérica quaisquer acções periciais que habilitem o auditor a formar uma opinião independente e objectiva acerca dos factos, demonstrações financeiras e outros documentos, sistemas, actos ou operações objecto do seu exame e lhe faculte suporte suficiente para emitir parecer fundamentado.

Os procedimentos de auditoria não-de conduzir à obtenção de informações probatórias, feita de forma económica e eficiente e de acordo com critérios que o auditor considere apropriados nas circunstâncias.

Tendo em conta os objectivos específicos das auditorias realizadas no âmbito das competências do Tribunal de Contas, consideram-se apropriadas as provas e procedimentos que permitam ao auditor obter evidência suficiente, competente e relevante para fundamentar as suas opiniões, juízos e conclusões.



## 3.2 NORMAS APLICÁVEIS

Os auditores devem ter em conta no trabalho de campo e, portanto, no planeamento e execução das auditorias, para além dos respectivos princípios orientadores, os procedimentos gerais constantes das normas seguintes:

a) No planeamento da auditoria:

- 1ª A definição dos objectivos da auditoria e o cumprimento das competências do Tribunal de Contas ou as necessidades das entidades que as justificam;
- 2ª A indicação da natureza e âmbito da auditoria;
- 3ª A identificação da natureza da entidade auditada e dos seus objectivos bem como os tipos de operações mais relevantes e as áreas de maior risco, tendo sempre em conta o princípio da materialidade;
- 4ª O conhecimento dos principais sistemas, práticas e controlos de gestão da entidade auditada e a avaliação preliminar destinada a identificar os pontos fortes e fracos;
- 5ª Os métodos e técnicas a utilizar no trabalho de verificação;
- 6ª A calendarização dos trabalhos de auditoria;
- 7ª A quantificação dos recursos humanos;
- 8ª A orçamentação da acção.

b) Na execução da auditoria:

- 1ª O exame e avaliação da eficácia do controlo interno e da auditoria interna a que a entidade auditada esteja sujeita com a finalidade de determinar a natureza, profundidade e calendarização dos outros procedimentos de auditoria (a considerar no programa de auditoria). A análise e a avaliação aos controlos de gestão deverão concluir se os controlos existentes funcionam ou não de forma satisfatória e quais os que deveriam existir;
- 2ª A verificação do cumprimento das leis e regulamentos, sobretudo dos que disciplinam a entrada e saída de fundos, mediante a realização de provas e outros procedimentos de auditoria que se revelem necessários para a detecção de erros, irregularidades e ilegalidades. Os auditores devem seleccionar e aplicar as provas e demais procedimentos que segundo o seu critério profissional sejam apropriados nas circunstâncias para cumprir os objectivos da auditoria;



- 3<sup>a</sup> Combinação, de forma equilibrada, de testes de conformidade e substantivos, devendo estes últimos ter sempre aplicação mesmo nos casos em que aqueles confirmem que os controlos instituídos operam de forma eficaz;
- 4<sup>a</sup> Exame e avaliação das peças contabilísticas e formulação de uma opinião sobre as demonstrações financeiras;
- 5<sup>a</sup> Obtenção de evidências (comprovantes de auditoria) suficientes e adequadas, através de inspecção ou análise, entrevistas ou inquéritos, observações físicas, confirmações e cálculos que permitam uma base razoável de suporte ao conteúdo do relato e possam fundamentar os juízos, conclusões e recomendações a formular;
- 6<sup>a</sup> Elaboração do programa de auditoria que deve definir as provas e outros procedimentos de auditoria e ter em conta as normas anteriores, para efeitos de obtenção de evidências suficientes, competentes e relevantes e cumprimento dos objectivos da auditoria.

Os programas deverão ser revistos e actualizados de acordo com as necessidades evidenciadas no decurso da auditoria;

- 7<sup>a</sup> Avaliação final da auditoria baseada nos testes realizados e em todas as provas obtidas e se estas são apropriadas em qualidade e número.



## CAPÍTULO 4 - FASES DA AUDITORIA

### 4.1 PLANEAMENTO DA AUDITORIA

#### 4.1.1 Estudos preliminares - Recolha e análise de informação

Para que a auditoria possa atingir os seus objectivos deve ser adequadamente planeada em função do tipo de auditoria a realizar e das informações previamente recolhidas as quais permitirão estabelecer a natureza, extensão e profundidade dos procedimentos a adoptar e a oportunidade da sua aplicação.

A selecção das acções consta do Programa de Acção Anual do Tribunal.

A realização de auditorias não incluídas naquele Programa depende de aprovação, pelo Plenário de 2ª Secção, de proposta em que se especificuem os departamentos, organismos ou serviços e as matérias sobre que devem incidir.

Antes de iniciar qualquer trabalho de campo o auditor deverá adquirir um conhecimento geral da realidade a auditar designadamente, programa, projecto, actividade, e entidades envolvidas.

Para tanto, deverá recolher toda a informação de interesse para o trabalho de auditoria a desenvolver com vista a um desempenho eficiente e eficaz.

A recolha deve iniciar-se pelos serviços de apoio do Tribunal e estender-se a outras entidades, incluindo a própria entidade a auditar.

A informação deverá permitir:

- a) conhecer a estrutura, a actividade e a organização administrativa e contabilística da entidade, incluindo os sistemas de controlo interno e de gestão;
- b) formular uma opinião preliminar sobre as áreas de maior risco;
- c) identificar os domínios em que se justificará aprofundar o exame.



A informação preliminar resultará da obtenção, dentro e fora dos serviços de apoio, de documentação adequada e de outros elementos, e da realização de entrevista com os respectivos responsáveis, podendo envolver uma primeira visita às instalações da entidade a auditar.

Considera-se relevante, para este efeito, a recolha dos seguintes elementos, obtidos interna ou externamente ao Tribunal:

- Legislação relativa ao respectivo enquadramento legal (Programa do Governo, Lei(s) de Enquadramento, Grandes Opções do Plano, Lei(s) do Orçamento do Estado, Decreto(s) de Execução Orçamental, Leis Orgânicas, etc);
- Documentação constante do cadastro do organismo de forma a permitir um conhecimento do historial da(s) entidade(s) envolvida(s), sua situação perante o Tribunal de Contas, nomeadamente a forma como tem observado as recomendações emitidas anteriormente;
- Elementos constante do arquivo permanente da entidade a auditar (dossier permanente) com vista a obtenção de informação que permita conhecer e identificar a realidade a auditar, os sistemas de controlo, áreas chave e áreas críticas;
- Elementos constantes das contas anteriores (3 a 5 exercícios) a fim de ser elaborado um estudo comparativo da evolução da actividade financeira da entidade a auditar por forma a determinar a existência de variações excepcionais nos valores das contas ou de operações anómalas;
- Dados sobre a fiscalização prévia com relevância ao nível da fiscalização concomitante ou sucessiva;
- Planos e relatórios de actividades, relatórios e pareceres das comissões de fiscalização e de outros órgãos de controlo interno (de 1º e 2º nível);
- Orçamento e suas alterações;
- Análise, conferência e liquidação da conta de gerência quando a auditoria tenha por base uma verificação de conta.



## 4.1.2 Plano Global de Auditoria

### 4.1.2.1 OBJECTIVO E CONTEÚDO

O Plano Global de Auditoria (PGA) tem como objectivo definir a orientação geral a seguir na auditoria, devendo ser conciso e factual.

A preparação do PGA deverá ter em conta que o mesmo constitui um documento orientador das acções a desenvolver e comprometedor dos resultados da auditoria.

A sua elaboração compete à equipa afecta à realização da auditoria sob a orientação e supervisão, respectivamente dos dirigentes de 1º e 2º nível, em conformidade com as orientações transmitidas pelo Juiz Conselheiro da Área em causa.

O PGA deverá integrar:

- I. Definição da natureza e âmbito da auditoria (opções tácticas) e dos seus objectivos estratégicos tendo em conta os estudos preliminares.
- II. Descrição do organismo tendo em conta a sua actividade, organização, enquadramento legal, áreas de maior risco e outras informações de interesse.
- III. Definição da metodologia e dos procedimentos a adoptar.
- IV. Calendarização da acção.
- V. Quantificação dos recursos humanos / constituição da equipa.

O PGA deve identificar a data da finalização do trabalho de campo e da elaboração do relato da auditoria.

Poderão ser-lhe introduzidas alterações, quando significativas, justificáveis e autorizadas pela entidade com competência para o aprovar.



## 4.1.2.2 CALENDARIZAÇÃO

O PGA deverá integrar uma previsão de horas (ou dias úteis)/técnico, determinando os períodos reportados às fases de planeamento, execução e elaboração do relato.

## 4.1.2.3 CONSTITUIÇÃO DA EQUIPA

Na constituição de uma equipa de auditoria deverão ter-se particularmente em atenção os seguintes aspectos:

- Combinação de competências específicas de acordo com a natureza da auditoria a desenvolver;
- Colocação de técnicos menos experientes em equipas de técnicos mais qualificados de modo a que a experiência destes contribua para a formação daqueles;
- Integração de peritos externos especializados sempre que as áreas a auditar o justifiquem.

A dimensão da equipa resultará da natureza e âmbito da auditoria, da combinação dos factores acima indicados e bem assim do calendário para a sua realização.

## 4.1.2.4 ORÇAMENTAÇÃO DA ACÇÃO

Esta é feita aquando da elaboração do projecto de orçamento por serviços, cujos critérios deverão ter em conta os elementos seguintes:

- a duração da acção;
- o número de dias úteis/técnico;
- local(ais) onde a acção é desenvolvida;
- outros recursos a afectar.

Deverá ainda atender-se aos reflexos que o eventual recurso a técnicos externos venham a ter em termos de adiantamentos a fazer pelo Tribunal (art.º 56º da Lei 98/97).

## 4.1.2.5 APROVAÇÃO

A aprovação do PGA e das suas revisões ou modificações compete ao Juíz da respectiva área.





## 4.2 EXECUÇÃO DA AUDITORIA

### 4.2.1 Objectivos

Concluídos os estudos preliminares sobre a entidade a auditar e elaborado o PGA, segue-se a fase de execução do trabalho de campo, que tem como objectivos a realização de testes e recolha de provas ou evidências de auditoria, concordantes com a estratégia definida na fase preliminar.

Esta fase compreende as seguintes etapas:

- Avaliação dos sistemas de controlo implantados na organização (exame do controlo interno e do processo de tomada das decisões);
- Elaboração do programa de auditoria;
- Realização das verificações.

Desenvolvem-se a seguir os procedimentos que devem ser adoptados relativamente a cada etapa e que têm por finalidade fazer o levantamento detalhado dos sistemas e o seu registo, de forma descritiva, fluxográfica ou mista, nos documentos de trabalho, bem como a realização de verificações de conformidade, analíticas e de substanciação tendentes à obtenção de prova suficiente à sustentação das observações de auditoria.

### 4.2.2 Avaliação dos sistemas de controlo implantados na organização

A existência de um ente organizado pressupõe a subordinação da sua conduta a regras que disciplinem o seu funcionamento e garantam um auto-controlo da organização.

A avaliação do controlo interno de uma organização integra as seguintes fases:

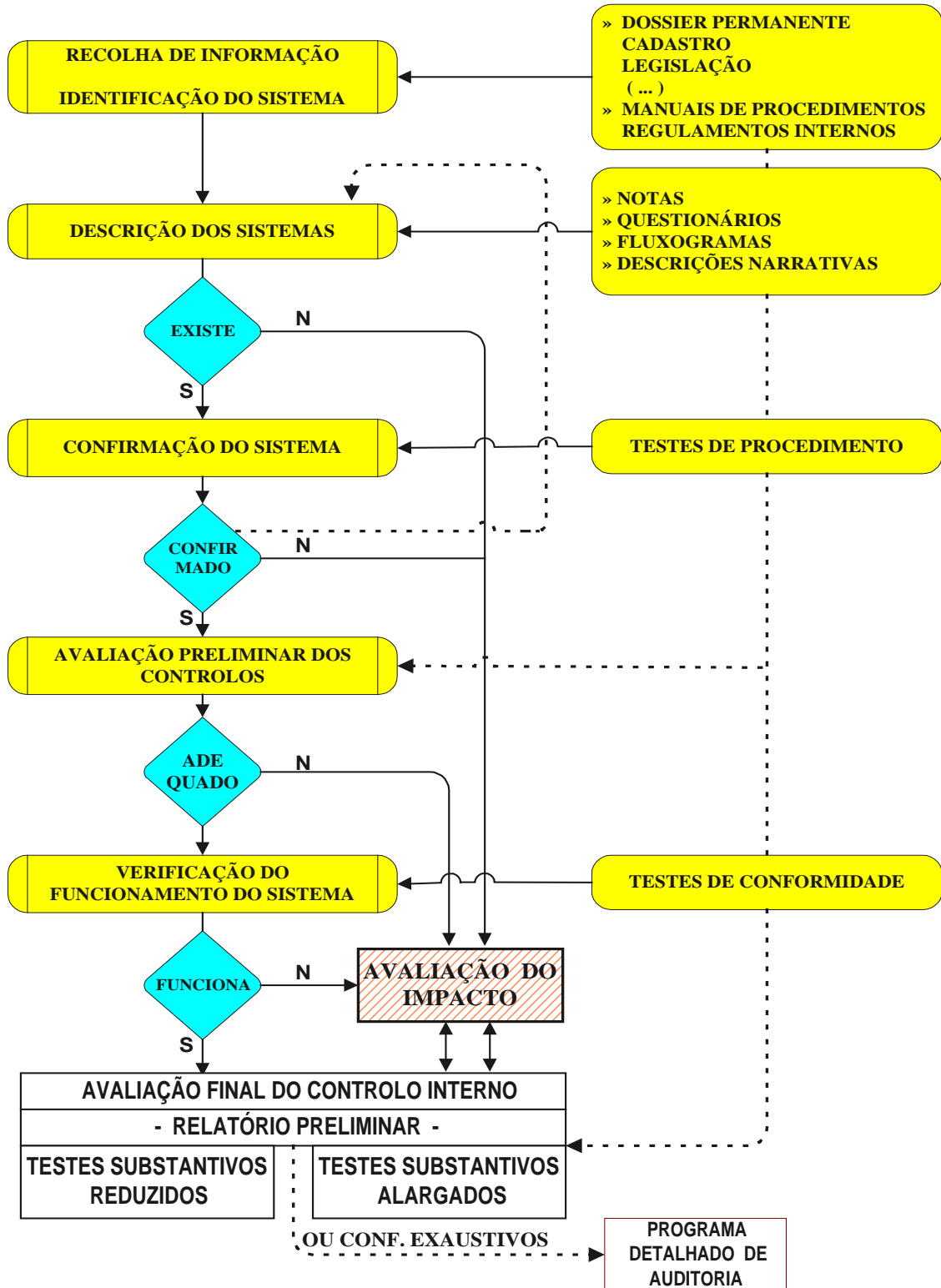
- Identificação e descrição dos sistemas implantados;
- Confirmação do sistema - testes de procedimento;
- Identificação dos pontos-chave do controlo e avaliação preliminar dos controlos;
- Realização de testes de conformidade;
- Apreciação do funcionamento do sistema.



# AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO

## F A S E S

## S U P O R T E S





## 4.2.2.1 IDENTIFICAÇÃO E DESCRIÇÃO DOS SISTEMAS

### *Identificação dos sistemas*

Para os poder avaliar o auditor precisa de ter um conhecimento seguro dos sistemas implantados e da sua adequação e funcionamento.

A primeira e a segunda fase da avaliação do controlo permitem ao auditor um conhecimento seguro dos sistemas.

Para um conhecimento geral do sistema o auditor deve reunir toda a informação relevante, designadamente:

- Legislação, regulamentos e normas internas;
- Organogramas legais e reais;
- Identificação de funções e responsabilidades e delegação de competências;
- Manuais de procedimentos;
- Sistemas administrativos, contabilísticos e financeiros implantados;
- Dados relativos às principais operações;
- Informação contabilístico-financeira relevante.

O método de recolha de informações que não exista sob a forma documental, deve ser obtido de preferência junto dos responsáveis dos respectivos departamentos. Para o efeito, poderão ser utilizados vários meios incluindo reuniões cuidadosamente preparadas, questionários escritos adequados aos objectivos a atingir e padronizados por áreas a auditar e quaisquer outros meios que se considerem pertinentes.



## *Descrição dos sistemas*

O registo dos procedimentos deve ser feito de uma forma clara e objectiva. Para tanto, na descrição dos sistemas podem ser utilizados, isolada ou conjuntamente, os seguintes métodos:

- Descrições narrativas;
- Fluxogramas.

As descrições narrativas são aconselhadas para operações simples.

O método dos fluxogramas facilita a identificação e compreensão do sistema e dos pontos fortes e fracos do controlo. Facilita, ainda, a revisão e a actualização dos papéis de trabalho. Mas apresenta também limitações, designadamente quando se trata de registar operações muito diversificadas, embora as vantagens superem os inconvenientes.

Os auditores do Tribunal de Contas deverão utilizar, na elaboração dos fluxogramas, a simbologia recomendada pela Organização Internacional de Normalização (ISO) já referida na Parte II, e que constitui o Anexo II.

### **4.2.2.2 CONFIRMAÇÃO DOS SISTEMAS**

Descrito o sistema é necessário verificar a exactidão da informação registada mediante a realização de *testes de procedimento* que consistem em seleccionar uma operação (ou mais) e acompanhá-la através de todo o circuito (“walk through”).

Deverão ser realizados testes de procedimento a todas as operações consideradas relevantes, tendo em conta os objectivos previamente definidos.

### **4.2.2.3 IDENTIFICAÇÃO DOS PONTOS-CHAVE DE CONTROLO E AVALIAÇÃO PRELIMINAR**

Quando o auditor dispuser de um conhecimento seguro do sistema estará em condições de fazer uma avaliação preliminar da sua adequação, recorrendo para o efeito a *testes de conformidade*.

Os testes de conformidade destinam-se a confirmar se o sistema de controlo interno descrito (procedimentos-chave) é considerado adequado (através da avaliação preliminar do sistema) e se funciona efectivamente e de modo uniforme ao longo de todo o período em análise.

O objectivo destes testes é obter a garantia da credibilidade do sistema e em conformidade reduzir o âmbito dos testes substantivos e conseqüentemente o seu custo, pela economia de tempo na realização da auditoria, sem afectar o grau de confiança a afectar às conclusões.



Tendo-se concluído que o sistema é deficiente (ausência de procedimentos-chave) deve iniciar-se imediatamente a realização de testes substantivos alargados ou verificações exaustivas.

#### **4.2.2.4**      **APRECIÇÃO DO FUNCIONAMENTO DOS SISTEMAS**

Decorridas as etapas anteriores, o auditor formou já a sua opinião sobre a validade, adequação e eficácia do sistema, estando, portanto, em condições de fazer a sua avaliação.

No relatório de avaliação, o auditor deverá identificar os procedimentos-chave e os pontos fracos detectados ou as deficiências do sistema e formular um juízo crítico, mas construtivo, com vista à sua melhoria.

Feita a avaliação, está o auditor em condições de elaborar o programa de auditoria que deve estar em conformidade com o grau de confiança que o sistema lhe merece, o qual determinará a maior ou menor extensão e profundidade dos testes analíticos e da amostragem substantiva.

#### **4.2.3**      **Elaboração e aprovação do Programa de Auditoria**

Nesta fase o auditor adquiriu já a percepção das evidências que será necessário recolher e o grau de confiança a atribuir às conclusões.

Em função do conhecimento da entidade, dos pontos fortes e fracos do controlo interno e da origem das informações financeiras significativas, o auditor deve elaborar então o programa detalhado de auditoria ( PA ) onde identificará as áreas, as operações, registos ou documentos a analisar, de acordo com os objectivos específicos da auditoria.

O PA deve identificar com clareza e rigor os aspectos referidos e estabelecer o âmbito dos testes de auditoria a efectuar, designadamente auditorias analíticas e amostragens substantivas.

O PA deverá, ainda, fazer referência aos procedimentos ou técnicas de auditoria a aplicar.

Finalmente, o PA deverá estabelecer o calendário em horas (ou dias úteis) / técnico por área.

O PA deverá ser elaborado pelo(s) técnico(s) responsável(eis) pela execução do trabalho, sob coordenação dos dirigentes e em conformidade com as orientações recebidas do Juiz da Área.

Na preparação dos programas de auditoria os responsáveis devem ter presente a relação custo/benefício, tendo em conta o objectivo do exame.

A aprovação do PA é da competência do Juiz Conselheiro da respectiva Área.



## 4.2.4 Verificações específicas

Na execução de um PA, o auditor deverá nortear-se pelos padrões de auditoria geralmente aceites.

Assim, e tendo em conta as definições apresentadas na PARTE II do presente manual, o auditor deverá aplicar nas verificações específicas os procedimentos e técnicas de auditoria referidos, nomeadamente:

- Exame dos documentos originais:
  - autenticidade
  - normalidade
  - aprovação
  - registo
  
- Conferência de cálculos
- Exame da escrituração, incluindo o exame dos registos auxiliares
- Inquérito (questionários e outros)
- Observação
- Confirmação
- Circularização
- Correlação da informação
- Verificações físicas

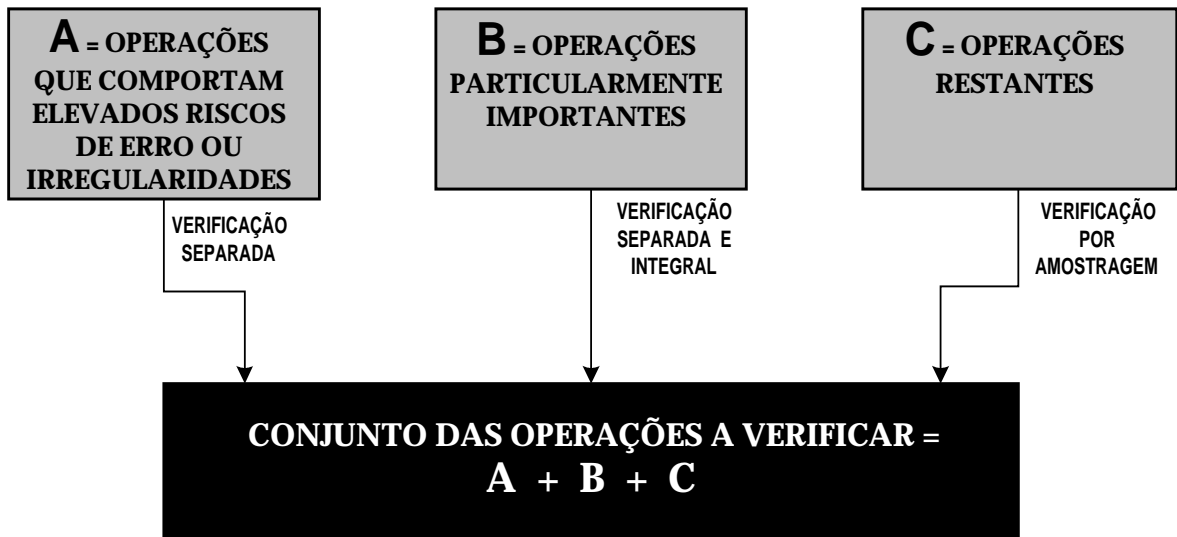
Na verificação das áreas que integram o programa de auditoria serão utilizados, em princípio, critérios selectivos consistindo em testes de conformidade, auditorias analíticas e amostragens substantivas. No caso destas últimas se revelarem insuficientes serão efectuadas verificações exaustivas.

A extensão das amostras e os métodos de selecção serão aferidos em função da eficiência dos sistemas de controlo, devendo, ainda, respeitar a natureza do universo envolvido, designadamente:

- operações que comportam elevado risco de erro;
- operações particularmente relevantes;
- universo restante.



## ÂMBITO DAS AMOSTRAGENS SUBSTANTIVAS





## 4.3 AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS

### 4.3.1 Avaliação

Concluído o trabalho de campo, o auditor deve efectuar a avaliação dos resultados apoiando-se, para o efeito, nos documentos de trabalho elaborados, deles constando as informações recolhidas e as verificações efectuadas. A avaliação consistirá na apresentação de explicações sobre todas as questões importantes levantadas aquando da realização do trabalho e na apreciação dos seus efeitos sobre a conclusão geral.

Os aspectos mais importantes a apreciar nesta fase são os seguintes:

- efectuar uma avaliação global dos resultados da auditoria;
- formular observações de auditoria baseadas no trabalho realizado e nas provas obtidas;
- redigir o relato acompanhado por um conjunto de documentos de trabalho bem organizado e referenciado.

Devem compreender-se nos aspectos assinalados os seguintes pontos:

- a descrição dos sistemas e a apreciação das deficiências detectadas no controlo interno;
- a verificação da exactidão das informações recolhidas;
- a apreciação dos erros detectados, sua gravidade e se foram ou não corrigidos;
- os assuntos importantes abordados com os responsáveis do organismo auditado, na fase final.

Ao dirigente de 1º nível compete, nesta fase, rever e apreciar os resultados das verificações efectuadas, bem como as respectivas conclusões.

### 4.3.2 Reunião com os responsáveis

Em conclusão de uma auditoria, deverá a equipa, com a presença do dirigente do 1º nível realizar uma reunião com os dirigentes máximos, ou com quem os substitua, no sentido de comprovar as conclusões do projecto de relato e, bem assim, a evidência documental recolhida, sem prejuízo da audição dos responsáveis, pelo Tribunal, no âmbito do cumprimento do princípio do contraditório, em fase posterior.





## 4.4 RELATÓRIO DE AUDITORIA

### 4.4.1 Considerações preliminares

No Tribunal de Contas o **relatório de auditoria** é fixado pelo Tribunal, com base em projecto apresentado pelo Juíz Responsável ou Juíz da Área, que para o efeito se baseia no relato dos auditores.

O relatório de auditoria traduz a forma como foi desenvolvido o trabalho e exprime uma opinião sobre os resultados a que chegou.

Ligado como está ao processo de auditoria, deve constituir o espelho do trabalho realizado e reflectir todos os aspectos que se considera importante comunicar.

Deve, por isso, contemplar em toda a sua extensão a natureza das actividades ou programas auditados e descrever com correcção e imparcialidade os factos constatados.

O seu conteúdo deve ser de fácil compreensão, sem ser vago nem ambíguo, e as informações nele contidas devem estar sempre apoiadas em provas suficientes e pertinentes.

A opinião do auditor deverá ser expressa de forma equitativa e construtiva e as recomendações serem pertinentes e objectivas, devendo ser formuladas não em termos de medidas e ou procedimentos impostos, mas surgirem como corolário lógico das conclusões.

Quando justificáveis, por se terem detectado erros ou omissões importantes ou ineficiências nos sistemas organizativos e de controlo interno, devem visar não só o cumprimento correcto das leis e regulamentos aplicáveis, como contribuir para melhorar o desempenho da organização.

De harmonia com o estabelecido na lei (art.º 13º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto) o relatório de auditoria deve obrigatoriamente referir-se à realização do contraditório e integrar, sempre que for caso disso, as alegações, respostas ou observações dos responsáveis, que podem ser transcritas ou sintetizadas. Em especial, o contraditório deve, na medida do possível, permitir o apuramento da verdade em matéria de facto.

A forma e a extensão do relatório são aspectos que estão relacionados não só com o objectivo e o âmbito da auditoria e ainda com a natureza da realidade auditada, como também com as especificidades que deve revestir tendo em conta a sua finalidade.

Considerando que o relatório de auditoria constitui, sempre que haja ilícitos financeiros evidenciados, uma peça instrutória fundamental ao exercício da função de efectivação de responsabilidades financeiras, o seu conteúdo deverá ser adequado às exigências do processo jurisdicional.



## 4.4.2 Normas aplicáveis

Os auditores do Tribunal de Contas devem observar, na elaboração do relato de auditoria, que serve de base ao relatório a fixar pelo Tribunal, não só os princípios orientadores atrás definidos, mas também as normas sobre a sua estrutura e conteúdo aprovados pelo Tribunal.

As normas a seguir apresentadas contemplam em primeiro lugar os aspectos gerais, isto é, os aspectos que devem ser observados em qualquer relatório, seja qual for o tipo de auditoria a que se reporta e depois os aspectos que são específicos dos tipos de auditoria realizados.

Um e outras definem, conseqüentemente, os elementos essenciais que o relatório deve conter relacionados com a natureza do trabalho realizado e os resultados alcançados. Assim, o **relatório de auditoria** obedece, em geral, à seguinte estrutura tipo:



1. Índice;
2. Glossário, se necessário;
3. Listagem das siglas utilizadas e seu significado;
4. Ficha técnica, com identificação dos técnicos intervenientes;
5. Síntese das observações e das recomendações;
6. Parte introdutória
  - 6.1 - Fundamento, âmbito e objectivos de auditoria
  - 6.2 - Enquadramento normativo
  - 6.3 - Identificação dos responsáveis
  - 6.4 - Metodologia e técnicas de controlo
  - 6.5 - Condicionantes - dificuldades encontradas e grau de colaboração dos responsáveis
  - 6.6 - Relatórios de órgãos de controlo interno
7. Avaliação dos sistemas de controlo interno e de gestão;
8. Desenvolvimento dos trabalhos de auditoria - observações de auditoria
  - 8.1 - Análise económico-financeira
  - 8.2 - Análise da legalidade e da regularidade
  - 8.3 - Apreciação da gestão (economia, eficiência e eficácia)
  - 8.4 - Avaliação de outros aspectos (ambientais, sociais, etc...) quando for caso disso.
9. Demonstração numérica referida no n.º 2 do art.º 53º da LOPTC;
10. Referências finais
  - 10.1 - Emolumentos e outros encargos devidos e respectivos sujeitos passivos.
  - 10.2 - Entidades a quem deve ser enviado o relatório/publicidade
11. Assinatura;
12. Anexos



Em relação a alguns dos pontos constantes desta estrutura-tipo desenvolve-se a seguir o seu conteúdo:

### *Fundamento, âmbito e objectivos da auditoria*

Deverá definir-se a finalidade e os limites do exame, bem como a sua justificação. Deverá também referir-se a entidade a sede e localidades onde se realizou a auditoria e o período a que se reporta.

### *Metodologias e técnicas de controlo*

Devem descrever-se os métodos e as técnicas de controlo utilizados e se estão ou não em conformidade com o estabelecido no presente Manual. No caso de ter havido excepções, deverão ser justificadas.

### *Controlo interno e de gestão*

O auditor deve indicar o alcance do trabalho que realizou, a estrutura do controlo interno e de gestão que encontrou e as deficiências importantes de funcionamento do sistema detectadas no exame e na avaliação.

A verificação da estrutura do controlo interno e de gestão pode ser, porém, limitada nos seguintes casos:

- quando não é adequada nem fiável;
- quando se conclui pela ineficiência da avaliação;
- quando se detectam muitas deficiências.

Nestas situações o auditor deverá optar pela ampliação dos testes substantivos.



## *Observações e recomendações*

O relatório deverá incluir uma síntese das observações que permita conhecer, de forma resumida, os factos essenciais apurados e conter recomendações sempre que estas se justifiquem quer para obviar à prática subsequente de erros ou omissões significativos, ao incumprimento das leis e regulamentos aplicáveis e à prática de infracções financeiras quer sobretudo para melhorar a eficiência e a eficácia da organização ou a realização do programa ou projecto.

As recomendações consideram-se construtivas quando visam melhorar situações problemáticas observadas ou se referem a acções específicas e significativas a emprender como a melhoria do controlo interno e outras.

Porém, só deve ser recomendado o que seja factível e o custo inerente seja pelo menos recompensado pelos resultados esperados.

## *Anexos*

Os anexos I e II serão constituídos obrigatoriamente pelo Plano Global de Auditoria e pelo Programa de Auditoria.

Havendo infracções financeiras, as mesmas deverão integrar um anexo <sup>1</sup>, com indicação dos factos, normas violadas, identificação dos responsáveis e os elementos de prova que for possível recolher, e dos demais anexos que se mostrem necessários.

Nestes termos o auditor deverá recolher a evidência suficiente para o efeito, não lhe cabendo porém qualificar uma irregularidade mas apenas descrever os factos e todo o seu quadro envolvente, com base nos quais o Tribunal, em sede jurisdicional, decidirá da sua qualificação e consequente efectivação ou não de responsabilidades.

Da existência de uma elevada ocorrência de irregularidades na entidade auditada poderá também resultar a dúvida sobre as outras informações fornecidas pela mesma e uma reserva geral sobre a fiabilidade da informação financeira, o que, em processo jurisdicional a correr termos no Tribunal de Contas, pode conduzir até à declaração de impossibilidade de julgamento da respectiva conta [ (cfr. art.º 58º, n.º 1, al. c) e n.º 3, da Lei 98/97, de 26/08) ].

---

<sup>1</sup> Em conformidade com o disposto no art.º 54º, n.º3, al. G) da Lei n.º 98/97, de 26/08 e art.ºs. 26º, al. B) e 59º, n.º 3 dos Regulamentos da 1ª e 2ª Secções, aprovados pelas Resoluções n.º 5/91 – 1ª S e 3/98 – 2ª S, respectivamente.



# Tribunal de Contas

## MANUAL DE AUDITORIA E DE PROCEDIMENTOS VOLUME I

Os actos constitutivos de responsabilidades a efectivar pelo Tribunal de Contas nos termos da Lei n.º98/97, de 26/08 são os seguintes:

Actos Constitutivos	Lei 98/97 Art.ºs	Responsabilidade Financeira	
		Reintegratória	Sancionatória
Alcances	59.º/65.º	X	X
Desvio de dinheiros ou valores públicos	59.º/65.º	X	X
Pagamentos indevidos	59.º/65.º	X	X
Não liquidação, cobrança ou entrega de receitas	60.º/65.º	X	X
Violação das normas sobre a elaboração e execução dos orçamentos, bem como da assunção, autorização ou pagamento de despesas públicas ou compromissos	65.º		X
Falta de efectivação ou retenção indevida dos descontos legalmente obrigatórios a efectuar ao pessoal	65.º		X
Violação de normas legais ou regulamentares relativas à gestão e controlo orçamental, de tesouraria e património	65.º		X
Adiantamentos por conta de pagamentos nos casos não expressamente previstos na lei	65.º		X
Utilização de empréstimos públicos em finalidade diversa da legalmente prevista, bem como pela ultrapassagem dos limites legais da capacidade de endividamento	65.º		X
Utilização indevida de fundos movimentados por operações de tesouraria para financiar despesas públicas	65.º		X

Nota: o Tribunal pode ainda aplicar multas nos casos previstos no art.º 66º.



## CAPÍTULO 5 - DOCUMENTOS DE TRABALHO

### 5.1 NORMAS APLICÁVEIS

Tanto as provas como os procedimentos de revisão adoptados devem estar documentados para que seja possível avaliar a qualidade técnica do trabalho realizado e a objectividade da opinião formulada que assenta em constatações, evidências ou provas, seja qual for o tipo de auditoria realizado ou a natureza da entidade auditada. Os documentos de trabalho devem, portanto, revelar não só os pontos controlados, como a calendarização e a extensão dos testes e dos procedimentos do controlo, na medida em que são evidências tangíveis do trabalho realizado.

Por seu turno, as provas obtidas devem ser suficientes, pertinentes, seguras e fiáveis.

Nesta conformidade, os auditores do Tribunal de Contas devem observar, no trabalho de campo, as seguintes normas relativas à obtenção de provas ou evidências de auditoria:

1º Elaborar os documentos de trabalho necessários e neles coligir o número suficiente de informações probatórias para:

- a) Confirmar e apoiar as opiniões e os relatos do auditor;
- b) Tornar a auditoria mais eficiente e eficaz;
- c) Dispor de informações para preparar os relatórios e responder às questões postas pelo organismo controlado ou qualquer outro;
- d) Comprovar que o auditor aplicou na recolha de provas os procedimentos de inspecção, observação, investigação e confirmação apropriados;
- e) Facilitar a programação e a supervisão da auditoria.

2º Os documentos de trabalho devem incluir obrigatoriamente:

- a) Os objectivos, o âmbito, os procedimentos e os resultados da auditoria;
- b) Programas detalhados das diferentes áreas objecto de verificação;



3º Os documentos de trabalho devem satisfazer ainda os seguintes requisitos:

- a) Conter exclusivamente informação relacionada com assuntos que sejam relevantes;
- b) Conter evidência das revisões efectuadas no âmbito da supervisão do trabalho realizado;
- c) Serem de fácil consulta e apresentarem-se convenientemente ordenados e indexados (vd. ponto 7.5.1 e 7.5.2 do Capítulo 7, Parte II).





## 5.2 ORDENAÇÃO E ARQUIVO

### 5.2.1 Tipo de arquivo

Os documentos de trabalho devem ser arquivados segundo a sua natureza (consoante constituam elementos de consulta para auditorias futuras ou se restrinjam apenas ao exame a que se reportam) no arquivo permanente da entidade em causa ou nos anexos do arquivo da auditoria realizada.

Não existe uma estrutura tipificada, pelo que a que a seguir se apresenta tem um carácter meramente paradigmático:

#### **I - Enquadramento do organismo/entidade:**

- Denominação;
- Localização dos departamentos que possua;
- Actividades;
- Nomes dos responsáveis;
- Descrição do contexto geral, da história e do ambiente da organização controlada;
- Legislação aplicável ao organismo/entidade;
- Normas internas nele instituídas;
- Informações sobre a actividade financeira dos últimos 3 ou 5 anos da entidade controlada.

#### **II - Procedimentos contabilísticos e de controlo interno:**

- Descrição do sistema contabilístico, dos sistemas de controlo interno e dos principais sistemas de gestão financeira, incluindo, quando for o caso, as aplicações informáticas;
- Descrição dos procedimentos de decisão e de gestão;
- Apreciação e avaliação do sistema de controlo interno;
- Políticas e procedimentos relativos ao orçamento, à contabilidade e aos relatórios.

#### **III- Anexos**

Nos anexos podem compreender-se os estatutos, plano de contas, organograma do serviço, lista dos responsáveis, etc.



A pasta de arquivo corrente deve conter todos os documentos com relevância específica relativamente ao exercício em análise.

Os documentos de trabalho nela integrados devem demonstrar a forma como a auditoria foi executada e inclui os elementos justificativos das conclusões apresentadas no relatório da auditoria.

Devendo os trabalhos de auditoria ser supervisionados e os documentos de trabalho revistos pelos responsáveis da auditoria, conforme estabelecem as normas existentes sobre a matéria, é conveniente que a pasta de arquivo corrente se apresente também devidamente estruturada.

Este requisito, bem como a necessidade de os documentos de trabalho deverem ser tão completos e detalhados quanto necessário, são também condições indispensáveis para que um auditor que não tenha tido qualquer envolvimento no trabalho possa futuramente determinar com facilidade a natureza e a extensão das verificações efectuadas e as razões para as conclusões expressas no relatório da auditoria.

Um paradigma da estrutura da pasta de arquivo corrente pode ser o seguinte:

- Plano global de auditoria;
- Programas detalhados de auditoria;
- Informações relativas aos aspectos administrativos da execução dos trabalhos;
- Justificação, nos documentos de trabalho, dos trabalhos de auditoria efectuados;
- Documentos de conclusões e observações.



## 5.2.2 Ordenação

No caso do arquivo permanente, no que respeita a cada auditoria, a documentação deverá ser sistematizada e ordenada por áreas em conformidade com os códigos definidos no respectivo manual de procedimentos de auditoria e por ordem cronológica em relação às acções, a fim de permitir uma fácil consulta. Deve ainda conter:

- A **descrição** do método de auditoria adoptado pelo Tribunal, com base nos planos de fiscalização aprovados;
- O **resumo** dos trabalhos efectuados em auditorias ou visitas anteriores, incluindo a referência das áreas cobertas pelas mesmas e comparação com os programas estabelecidos;
- As **questões** suscitadas em auditorias anteriores, registo das decisões tomadas e suas motivações;
- As **recomendações** formuladas pelo Tribunal.

Quanto aos restantes documentos de trabalho a ordenação será feita segundo a estrutura do respectivo relatório de auditoria que acompanham.



## CAPÍTULO 6 – AUDITORIA OPERACIONAL OU DE RESULTADOS

### 6.1. CONCEITO

A auditoria operacional ou de resultados, ou simplesmente de gestão, tem por objectivo a apreciação da gestão dos recursos públicos segundo critérios de economia, eficiência e eficácia (os três Es).

A **economia**, também designada por “*opção menos onerosa*” visa a minimização dos custos dos recursos adquiridos ou de utilização dos bens públicos afectos a uma actividade, aferida em função da qualidade, da quantidade, do preço e da oportunidade da sua aquisição, de acordo com práticas e princípios administrativos correctos e com as políticas de gestão. Da “*economia*” resulta a “*boa gestão*” ou o evitar de “*desperdícios*”, o que pode levar o auditor a examinar aspectos tais como a formulação de especificações relativas ao fornecimento de bens e serviços e outros aspectos da contratação pública, tais como os procedimentos de concurso público e os contratos.

A **eficiência** aprecia a relação entre os resultados obtidos (*outputs*) e os recursos ou meios utilizados (*inputs*), tendo em vista a sua optimização, estando, por isso, intimamente relacionada com o conceito de produtividade. Inclui ainda a análise dos sistemas de informação, dos dispositivos de controlo e dos critérios definidos para obtenção de resultados. O núcleo essencial deste tipo de análises é o da relação custo-resultados, mas abrange outros aspectos, tais como os de índole temporal, ou seja, indagando, por exemplo, se a data de obtenção dos resultados é a que permite maximizar o impacto esperado dos instrumentos utilizados.

A **eficácia** avalia o grau de realização dos objectivos e a relação entre os objectivos fixados e os resultados obtidos. Numa auditoria de eficácia importa ver, na medida do possível, de que modo os instrumentos utilizados contribuíram para a realização dos objectivos políticos fixados, destrinçando nestes, se for caso disso, os que são o resultado daqueles e os que são fruto de factores externos à entidade controlada.

A economia e a eficiência, embora respeitem aos métodos e decisões de gestão internos da entidade controlada, para a sua avaliação carecem de auditorias analíticas ou comparação com métodos de gestão externos similares. É que as mesmas necessitam de pontos de referência ou “*normas de boa prática*”, o que pode ser obtido através da comparação com rácios de “*inputs*” e “*outputs*” de organizações similares.



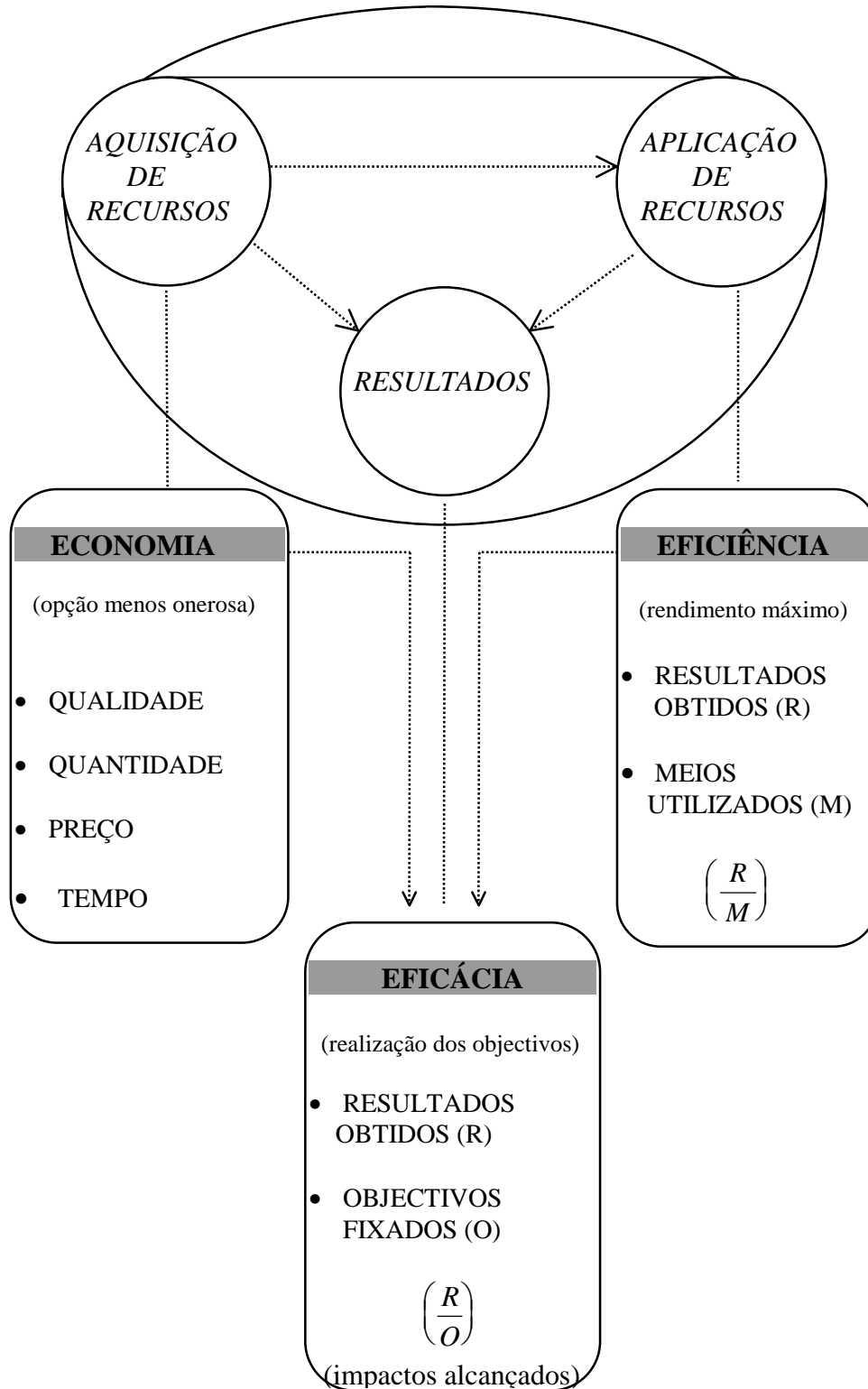
A eficácia pode ser entendida:

- em sentido restrito, em que são apenas examinadas a gestão e as operações internas da entidade auditada, analisando os correspondentes “*outputs*” tal como são identificados no seu interior;
- em sentido amplo, em que se ultrapassam os limites da entidade controlada e se tomam em conta os factores ou variáveis externos não controláveis por essa entidade para se avaliar todos os resultados obtidos ou impactos alcançados, quer sejam fruto de factores internos, quer de factores externos.

O diagrama que se segue ilustra os conceitos apresentados:



**AVALIAÇÃO DA GESTÃO**





## 6.2. OBJECTIVOS

A auditoria de resultados visa, de um modo geral, um ou vários dos seguintes objectivos:

- avaliar da adequação e da consistência dos objectivos fixados tendo em vista designadamente as necessidades sociais que procuram satisfazer e a qualidade das prestações, incluindo a preservação do meio ambiente;
- avaliar o grau de confiança dos sistemas de informação, de gestão, de controlo e de avaliação de resultados;
- avaliar da economia, da eficiência e da eficácia com que os objectivos são prosseguidos e alcançados, incluindo os efeitos colaterais, intencionais ou não, especialmente se negativos;
- avaliar a exactidão, a fiabilidade e a integralidade dos indicadores ou dos documentos produzidos;
- identificar áreas ineficientes de forma a promover a melhoria do desempenho;
- avaliar os resultados na óptica dos seus impactos, designadamente económicos, sociais, ambientais, culturais, etc..

Em termos dos 3 Es uma auditoria de resultados pode não cobrir necessariamente esses três aspectos. No entanto, dada a sua interligação, uma análise separada de algum ou alguns deles pode levar a conclusões não inteiramente adequadas, para as quais o auditor deve estar prevenido. Por exemplo: um programa pode ser eficaz mas os recursos empregues terão sido utilizados de forma económica e eficiente?



## 6.3. NORMAS APLICÁVEIS

De acordo com as **Linhas Directrizes Europeias relativas à aplicação das normas de auditoria da INTOSAI** “*não obstante a natureza mais diversificada e o vasto alcance de uma auditoria de resultados, o auditor deve, na medida do possível e no âmbito de um controlo específico, procurar realizá-la segundo as normas de auditoria da INTOSAI. Em particular, o auditor:*

- *pode ter necessidade de estudar e avaliar a fiabilidade do controlo interno a fim de determinar a extensão e o âmbito da auditoria;*
- *deve planear a auditoria de forma a assegurar a execução de uma auditoria de elevada qualidade de uma forma económica, eficiente e eficaz e num período de tempo adequado;*
- *deve assegurar-se que, tendo em consideração a organização, o programa, a actividade ou função controlados, as informações probatórias recolhidas para fundamentar o seu parecer e as suas conclusões são adequadas, pertinentes e razoáveis. As informações probatórias nas quais se baseiam os pareceres do auditor devem ser devidamente documentadas e sujeitas a medidas de garantia da qualidade”.*

Disto resulta que são aqui aplicáveis as normas gerais apresentadas na parte geral deste Manual. O mesmo se diga quanto à elaboração de relatórios, o que é visível no facto de os publicados sobre auditoria de resultados incluírem normalmente os seguintes elementos:

- um resumo do *contexto* em que se integram as actividades controladas, incluindo o aspecto organizacional;
- uma descrição destas actividades e dos seus *objectivos*, bem como uma análise do possível cumprimento dos critérios de economia, eficiência e eficácia, que levam a uma identificação dos objectivos da auditoria;
- uma descrição ou um resumo das *metodologias de auditoria* utilizadas na recolha e análise dos dados, bem como a indicação das respectivas fontes;
- uma explicação dos *critérios* utilizados na interpretação das observações de auditoria;
- *observações* de auditoria ou, pelo menos, as observações consideradas importantes para os destinatários do relatório;
- *conclusões* relativas aos objectivos de auditoria;
- *recomendações* decorrentes das conclusões.





## 6.4. METODOLOGIA

À metodologia da auditoria de resultados aplicam-se as considerações feitas na Parte III, com as devidas adaptações, definidas em função dos objectivos de uma auditoria direccionada à avaliação da gestão. Em especial cumpre assinalar que a natureza específica da auditoria de resultados exige uma selecção cuidadosa das metodologias a utilizar no controlo das variáveis a examinar, dedicando o auditor especial atenção à validade e fiabilidade dos métodos utilizados na recolha e análise dos dados:

- validade: os métodos/técnicas devem permitir avaliar o que foi decidido submeter a análise;
- fiabilidade: as conclusões devem permanecer coerentes quando testadas, repetidamente, a partir da mesma população de dados.

Apresentam-se ainda as seguintes especificações que assumem particular relevo numa auditoria de resultados.

### 6.4.1. Estudos preliminares

Os estudos preliminares deverão incluir recolha de dados de referência relativos a organizações do mesmo tipo de actividade e índices padrão, que permitam, numa fase posterior, uma análise comparativa com os métodos, procedimentos e resultados da entidade auditada, destinados a sustentar as observações da auditoria relativas à análise do desempenho e a dar maior credibilidade às recomendações formuladas.



## 6.4.2. Técnicas de análise de informação

No âmbito das auditorias de resultados toma particular importância a análise da informação recolhida pelos auditores.

De entre as diversas técnicas para a análise dessa informação salientam-se as seguintes, tal como são apresentadas pelas “**Linhas Directrizes Europeias**” já antes citadas:

### I- Estatística Descritiva para compreender as distribuições de dados

A distribuição de dados é normalmente expressa por um gráfico (gráfico de barras ou curva) que apresenta todos os valores de uma variável. As estatísticas que descrevem as distribuições de dados podem ser um instrumento importante para os trabalhos de análise de auditoria e de elaboração do relatório. Há três aspectos básicos da distribuição de dados que podem ser importantes na realização de uma auditoria:

- os níveis dos dados (moda, mediana, média, quartil, etc.);
- a dispersão dos dados (valores mínimos e máximos, densidade de uma nuvem de pontos, intervalos, etc.);
- a forma dos dados (distribuição normal, distribuição normal achatada, distribuição bi-modal, etc.).

A distribuição de dados pode ser utilizada:

- para identificar o nível, a dispersão e a forma dos dados quando estes elementos sejam mais importantes que uma simples “média”;
- para decidir se o funcionamento de uma variável satisfaz ou não um critério de auditoria;
- para interpretar as distribuições das probabilidades a fim de avaliar o risco; e
- para avaliar se a amostra de dados é representativa da população.



## II- Análise de regressão

A análise de regressão é uma técnica para avaliar o grau de relacionamento (correlação) das variáveis.

A análise de regressão pode ser utilizada para:

- Testar uma relação que é suposta ser verdadeira;
- Identificar relações entre variáveis que possam ter uma relação causal, susceptíveis de explicar os resultados;
- Identificar casos inabituais que diferem dos valores esperados; e
- Extrapolar valores.

## III- Análise custo/benefício (ACB)

A ACB consiste em relacionar os benefícios de uma actividade, programa, projecto ou acção, com os correspondentes custos. Deste modo a ACB pode ser usada para:

- Comparar os custos e benefícios quando ambos são conhecidos ou podem ser razoavelmente estimados;
- Comparar cenários alternativos, com custos distintos, quando os benefícios possam ser idênticos.

Para uma aplicação mais correcta desta técnica de análise de informação a mesma deve considerar não só os custos e benefícios tangíveis, mas também os intangíveis, tais como os custos/benefícios sociais, ambientais.

## IV Análise custo/eficácia (ACE)

Esta técnica estuda a relação entre os custos e os resultados obtidos, procurando avaliar se foram utilizados os meios mais económicos para realizar um objectivo definido ou obtida a valorização máxima dos recursos disponíveis.