MANUAL DE AUDITORIA DE CONFORMIDADE

Lisboa 2025

TRIBUNAL DE CONTAS

Ficha Técnica:

Comissão de Normas de Auditoria (CNA):

Juíza Conselheira Maria da Luz Faria (Presidente)
Juiz Conselheiro Luís Filipe Viana
Juiz Conselheiro Paulo Nogueira da Costa
Juiz Conselheiro António Fonseca da Silva (2024)
Juíza Conselheira Sofia da Cruz David (2024)
Juiz Conselheiro Fernando Silva (2021)
Juíza Conselheira Maria dos Anjos Capote (2020)

Encarregado de Proteção de Dados

Juíza Conselheira Helena Abreu Lopes

Grupo de Trabalho Especializado:

Helena Fernandes (Coordenadora dos trabalhos)
Conceição Poiares
Cristina Marta
Helena Santos
Nuno Martins Lopes
Rui Águas Trindade (2021)

Secretariado Técnico (CITM)

Ana Gonçalves
Catarina Neto
Isabel Valido
João Silva
Pedro Batista
Cristina Ribeiro (2022)
Maria João Morgado (2024)
Miguel Munoz (2024)

Outras colaborações

Hélder Correia
João Cardoso

Conceção e Arranjo Gráfico

Kátia Nobre

Informação:

Versão:	**MAC / 02**
Data de Atualização:	15/ 03/ 2025

TRIBUNAL DE CONTAS
Av. da República 65 1050-189 - Lisboa
T: +351 217945100
E: geral@tcontas.pt
W: www.tcontas.pt **Facebook**

Índice Geral

Índice de Figuras

Índice de Tabelas

Siglas e Acrónimos

AFROSAI	*African Organization of Supreme Audit Institutions*
CCP	Código dos Contratos Públicos
COBIT	*Control Objectives for Information Technologies*
COSO	*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*
CRP	Constituição da República Portuguesa
DGTC	Direção-Geral do Tribunal de Contas
DPO	*Data Protection Officer (Encarregado de Proteção de Dados)*
ECA	*European Court of Auditors*
EP	Estudo Preliminar
EPD	Encarregado de Proteção de Dados
FRA	*Fraud Risk Assessment*
GENT	Sistema de Gestão de Entidades
IDI	*INTOSAI Development Initiative*
IFPP	*INTOSAI Framework of Professional Pronouncements*
IGF	Inspeção-Geral de Finanças
INCOSAI	*International Congress of Supreme Audit Institutions*
INTOSAI	*International Organization of Supreme Audit Institutions*
ISC	Instituição(ões) Superior(es) de Controlo
ISSAI	*International Standards of Supreme Audit Institutions*
LOPTC	Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas
MAC	Manual de Auditoria de Conformidade
MAPF	Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais
MAR	Manual de Auditoria de Resultados
ModInAudit	Plataforma eletrónica que suporta o Modelo Integrado de Auditoria

ModInPlan	Plataforma eletrónica que suporta o Sistema de Planeamento
PA	Programa de Auditoria
PCQ	Procedimentos de Controlo de Qualidade
PGA	Plano Global de Auditoria
RGPD	Regulamento Geral de Proteção de Dados
ROC	Revisor Oficial de Contas
SI	Sistemas de Informação
SROC	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas
TdC	Tribunal de Contas
TI	Tecnologias de Informação
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	União Europeia
UNESCO	*United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization*
PPRG	Plano de Prevenção de Riscos de Gestão
PPRCIC	Plano de Prevenção de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas

CAPÍTULO I

ENQUADRAMENTO

ÍNDICE

NO PRESENTE CAPÍTULO:

- Procede-se ao enquadramento da auditoria de conformidade no âmbito das atribuições do Tribunal, mas, também, dos princípios e regras que lhe são aplicáveis e faculta ao utilizador conceitos básicos – como o de auditoria de conformidade e respetivos objetivos, objeto, âmbito e critérios de risco e de materialidade – cujo domínio é fulcral para a compreensão de todos os restantes capítulos.
- Aborda, ainda, a utilização pelo auditor do trabalho desenvolvido por terceiros e introduz a matéria das fases da auditoria de conformidade, que são desenvolvidas nos capítulos subsequentes.

NORMAS **ISSAI*** PERTINENTES:

** International Standards of Supreme Audit Institutions, emitidas pela INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions*

Nível 3 – Princípios Fundamentais de Auditoria:

ISSAI 100 – *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*

ISSAI 130 – *Code of Ethics*

ISSAI 140 – *Quality Management for SAIs*

ISSAI 400 – *Compliance Audit Principles*

Nível 4 – Normas de Auditoria:

ISSAI 2200 – *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*

ISSAI 2220 – *Quality Management for and Audit of Financial Statements*

ISSAI 2230 – *Audit Documentation*

ISSAI 2240 – *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*

ISSAI 2260 – *Communication with Those Charged with Governance*

ISSAI 2265 – *Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management*

ISSAI 2315 – *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*

ISSAI 2600 – *Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*

ISSAI 2610 – *Using the Work of Internal Auditors*

ISSAI 2620 – *Using the Work of an Auditor's Expert*

Issai 4000 – *Compliance Audit Standards*

Guia de Orientação:

GUID 4900 – *Guidance on Authorities and Criteria to be Considered while Examining the Regularity and Propriety Aspects in Compliance Audit*

I. ENQUADRAMENTO

1.1. Introdução

O **Manual de Auditoria de Conformidade** (MAC)[1] insere-se no conjunto de manuais de auditoria aprovados pelo Tribunal de Contas (TdC) e visa o alinhamento dos trabalhos conexos com o normativo internacional de auditoria pública.

Este manual deverá ser aplicado em estreita conjugação/combinação com o Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais (MAPF). Considerando que o MAPF enquadra os princípios, as orientações gerais e os procedimentos, que devem nortear a realização de todas as auditorias, não haverá lugar à sua repetição no presente manual, sendo, no entanto, objeto da devida remissão.

Este manual foi elaborado em consonância com as normas internacionais de auditoria aprovadas pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), das quais se destacam a **INTOSAI-P1**[2]**, INTOSAI-P10**[3]**, INTOSAI-P12**[4]**, INTOSAI-P20**[5] **e INTOSAI-P50**[6] bem como as **ISSAI 100**[7], **400**[8] e **4000**[9],a **INTOSAI GUID 4900**, conforme o disposto no n.º 2 do artigo 24.º, do Regulamento do Tribunal de Contas[10]. Foi, ainda, tomado em linha de conta o conteúdo

---

1 Na sequência do Despacho do Presidente do Tribunal de Contas n.º 30/2018, de 22 de outubro, foi constituído o grupo de trabalho para a conceção e elaboração do manual de auditoria de conformidade, o qual se insere no âmbito da implementação da estratégia de aplicação das ISSAI no Tribunal de Contas.

2 Declaração de Lima. Inicialmente aprovada como ISSAI 1 pelo Internacional Congress of Supreme Audit Institutions (INCOSAI) em 1977, republicada em 1998 e renomeada em 2019, na sequência da adoção do INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP).

3 Declaração do México sobre a independência das Instituições Superiores de Controlo. Inicialmente aprovada pelo INCOSAI como ISSAI 10 em 2007, com o preâmbulo revisto em 2018, e renomeada em 2019, na sequência da adoção do IFPP.

4 Valor e Benefícios das Instituições Superiores de Controlo – Fazer a diferença na vida dos cidadãos.

5 Princípios da Transparência da Responsabilização.

6 Princípios das Atividades Jurisdicionais das Instituições Superiores de Controlo.

7 Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. Aprovada pelo INCOSAI em 2001, revista e renomeada em 2013, com alterações editoriais em 2019, na sequência do IFPP.

8 Princípios de Auditoria de Conformidade. Aprovada pelo INCOSAI em 2001, com conteúdo e designação alterados em 2013 e com alterações editoriais e novamente renomeada em 2019, na sequência da adoção do IFPP.

9 Normas de Auditoria de Conformidade. Aprovada pelo INCOSAI em 2010, revista e com nova designação em 2016, e com alterações editoriais em 2019, na sequência da adoção do IFPP.

10 Regulamento n.º 112/2018-PG, de 24 de janeiro, publicado no Diário da República, n.º 33/2018, 2.ª série, de 15 de fevereiro, com as alterações subsequentes.

dos manuais de apoio da INTOSAI para implementação das ISSAI acima referidas[11], e os manuais de outras ISC, relativos à mesma matéria[12].

Este Manual será objeto de atualizações periódicas para se assegurar a amplitude e a atualidade necessárias.

O MAC visa adaptar as orientações emanadas pela INTOSAI às circunstâncias específicas do Tribunal, decorrentes do modelo traçado pela Constituição da República Portuguesa (CRP) e pela Lei. O MAC contém material de apoio com vista a dotar o auditor[13] de informação que lhe permita produzir trabalho de elevada qualidade na realização deste tipo de auditoria. A matéria do controlo de qualidade é, também, objeto de tratamento neste documento.

O Manual encontra-se dividido em **seis capítulos**.

O *primeiro capítulo* procede ao enquadramento da auditoria de conformidade no âmbito das atribuições do Tribunal[14] mas, também, dos princípios e regras que lhe são aplicáveis e faculta ao utilizador conceitos básicos – como o de auditoria de conformidade e respetivos objetivos, objeto, âmbito e critérios de risco e de materialidade – cujo domínio é fulcral para a compreensão de todos os restantes capítulos. Aborda, ainda, a utilização pelo auditor do trabalho desenvolvido por terceiros e introduz a matéria das fases da auditoria de conformidade, que são desenvolvidas nos capítulos subsequentes.

O *segundo capítulo* incide, sinteticamente, sobre o planeamento estratégico do Tribunal de Contas, desenvolve a fase do planeamento da auditoria e a matéria das alterações supervenientes ao Plano Global de Auditoria (PGA).

O *terceiro capítulo* centra-se na fase de execução da auditoria, englobando o Programa de Auditoria e a execução da auditoria. Desenvolve as matérias da seleção das técnicas, da amostra, da recolha de evidências e suas especificidades, da recolha da prova de eventuais infrações financeiras e da respetiva avaliação pelo auditor, com vista à formulação de conclusões de auditoria.

---

11 IDI – Auditoria de Conformidade – Guião de Implementação ISSAI (2022).

12 Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade do Tribunal de Contas Europeu e Manual de Auditoria de Conformidade da AFROSAI.

13 Constitui uma boa prática que as equipas de auditoria sejam formadas por mais do que um elemento. A expressão "auditor", usada doravante, deve entender-se como reportando-se à equipa de auditoria nas diferentes valências.

14 MAPF:46, Capítulo II - *"Objetivos das Auditorias do Tribunal".*

No *quarto capítulo* é analisada a elaboração do **relato e do relatório de auditoria**, com especial enfoque nos respetivos conteúdos e no respeito pelo princípio do contraditório, tendo em vista a formulação de uma conclusão de auditoria.

O *quinto capítulo* aborda aspetos diversos como os relativos à notificação, à publicitação dos relatórios de auditoria, à proteção de dados pessoais e à proteção de terceiros relacionados com os auditados, aos acontecimentos subsequentes bem como os desafios decorrentes das auditorias em ambiente tecnológico.

Por último, o *sexto capítulo* refere-se ao acompanhamento das recomendações formuladas nos relatórios de auditoria, incluindo os relativos a auditorias de seguimento, de acordo com procedimentos enquadrados pela resolução n.º 5/2024-PG de 12 de dezembro.

1.2. Quadro jurídico e institucional do Tribunal de Contas para realizar Auditorias de Conformidade

A. Referências ao quadro jurídico e ao mandato do Tribunal de Contas para realizar este tipo de auditoria

A LOPTC (Lei n.º 98/97, de 26 de agosto), na sua atual redação, estatui, no n.º 1 do artigo 1.º, que "*O Tribunal de Contas fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efetiva responsabilidades por infrações financeiras.*". O artigo 5.º desta Lei fixa a competência material essencial do Tribunal.

O MAPF descreve o quadro jurídico e institucional do Tribunal de Contas e destaca as principais modalidades de controlo e jurisdição financeira, nas quais se inclui a fiscalização da legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas.

A realização de **auditorias de conformidade** insere-se, assim, nas competências de fiscalização atribuídas ao Tribunal.

B. Como evidenciar o cumprimento do Manual e das ISSAI nos relatos e relatórios de auditoria de conformidade

Como já foi salientado, o conteúdo deste Manual é consentâneo com a ISSAI 100: Princípios Fundamentais de Auditoria do Sector Público, a ISSAI 400: Princípios de Auditoria de Conformidade e a ISSAI 4000: Norma de Auditoria de Conformidade.

Deste modo, é importante que nos relatórios de auditoria do Tribunal, para além da referência ao presente Manual, seja feita também menção às normas da auditoria de conformidade da INTOSAI.

Os auditores devem, quando pertinente, fazer referência aos princípios, normas e orientações constantes do presente Manual ou do IFPP, aplicáveis aos relatos e relatórios de auditoria[15].

Esta referência pode ser concretizada da seguinte forma:

"(...) A presente auditoria de conformidade foi realizada em consonância com os princípios e orientações do manual de auditoria de conformidade do Tribunal de Contas, os quais são consistentes com os princípios e normas de auditoria de conformidade aprovados pela INTOSAI."

Os auditores devem, também, identificar, em sede de relatórios de auditoria, qual foi a metodologia[16] utilizada no decurso da mesma, visando preencher os requisitos de suficiência e adequação das evidências obtidas na auditoria.

C. *Os desafios decorrentes das Tecnologias de Informação nas auditorias de conformidade*

Atualmente, a utilização dos sistemas digitais implica ações de controlo ou de verificação dos dados digitais, por forma, designadamente, a identificar os riscos derivados do ambiente tecnológico. Neste contexto, na preparação e execução de auditorias, reveste enorme importância o controlo e a verificação dos recursos informacionais existentes.

A análise dos sistemas de informação no âmbito da auditoria de conformidade terá como objetivo avaliar os sistemas e procedimentos da entidade, a fim de verificar a segurança, a integridade, a integralidade, a confiabilidade dos dados, os riscos existentes e a eficácia dos controlos implementados no âmbito dos seus sistemas de informação.

Neste contexto, técnicas avançadas de análise de dados podem potenciar a identificação de causas de desvios e não conformidades, a deteção dos riscos, de comportamento irregular ou fraudulento, e, por vezes, antes da sua ocorrência.

---

[15] MAPF:34-39, Capítulo I - "Quadro Jurídico e Institucional do Tribunal", 1.3 "Políticas e normas de auditoria do Tribunal" e 1.4 "Estrutura conceptual das normas de auditoria do Tribunal"; ISSAI 400:5 e ISSAI 4000:9-18.

[16] A metodologia descreve o método de auditoria e as técnicas utilizadas para a recolha e análise de dados conducentes às evidências de auditoria.

Os auditores devem adaptar as suas metodologias de forma a maximizar o uso de tecnologias de informação no âmbito da execução das auditorias de conformidade, recorrendo, por exemplo, a técnicas avançadas de análise de dados para desenvolver uma abordagem de risco mais abrangente.

1.3. Auditoria de conformidade

1.3.1. Noção de auditoria de conformidade e formas de realização da mesma

A. Noção de auditoria de conformidade

A auditoria de entidades públicas releva para a confiança que os cidadãos depositam naquelas, uma vez que promove a transparência e avalia, de forma objetiva e independente, a forma como são utilizados os recursos públicos. E contribui ativamente, designadamente por via da formulação de recomendações, para a promoção de valores como a economia, eficácia e eficiência da gestão.

A auditoria de conformidade, realizada de acordo com as normas internacionais e nacionais aplicáveis, promove uma cultura de conformidade com o quadro normativo vigente e, dependendo do seu objeto, é potenciadora da adoção na esfera pública de comportamentos que previnem a fraude e a corrupção e potenciam a adoção de comportamentos compatíveis com valores socialmente aceites e vertidos em normas jurídicas, legais ou regulamentares, relativos, designadamente, a boa administração, a ética, inclusão social ou igualdade de género.

A **auditoria de conformidade**[17] e [18] a realizar pelo Tribunal consiste numa avaliação independente para determinar se um dado objeto está conforme com as normas aplicáveis identificadas nos critérios da auditoria.

A auditoria de conformidade pode culminar com a elaboração de relatórios diretos ou de relatórios de certificação, sendo aqueles os mais comummente elaborados pelo Tribunal de Contas. Os relatórios diretos podem assumir um maior ou menor desenvolvimento em função das observações de auditoria e das respetivas conclusões de auditoria. Os relatórios de certificação podem assumir tendencialmente uma forma mais curta, com a formulação de uma opinião sobre o objeto da auditoria.

---

[17] ISSAI 400: 12-13, 16-17 e ISSAI 4000: 23-29.

[18] MAPF: 50-51, Capítulo II - *"Objetivos das auditorias do Tribunal".*

Nos trabalhos conducentes à elaboração de relatórios diretos compete ao auditor avaliar o objeto com base nos critérios, levando em consideração a materialidade e o risco, com vista à produção de observações, conclusões, opinião/juízo e recomendações.

O relatório direto terá, preferencialmente, por base um nível de segurança razoável, mas poderá, também, ter subjacente um nível de segurança limitado.

O Manual trata de forma mais exaustiva os relatórios diretos com formulação de observações, conclusões e recomendações. No caso de relatórios de certificação, o Manual referencia a estrutura, com as adaptações necessárias e com respeito pelas ISSAI aplicáveis.

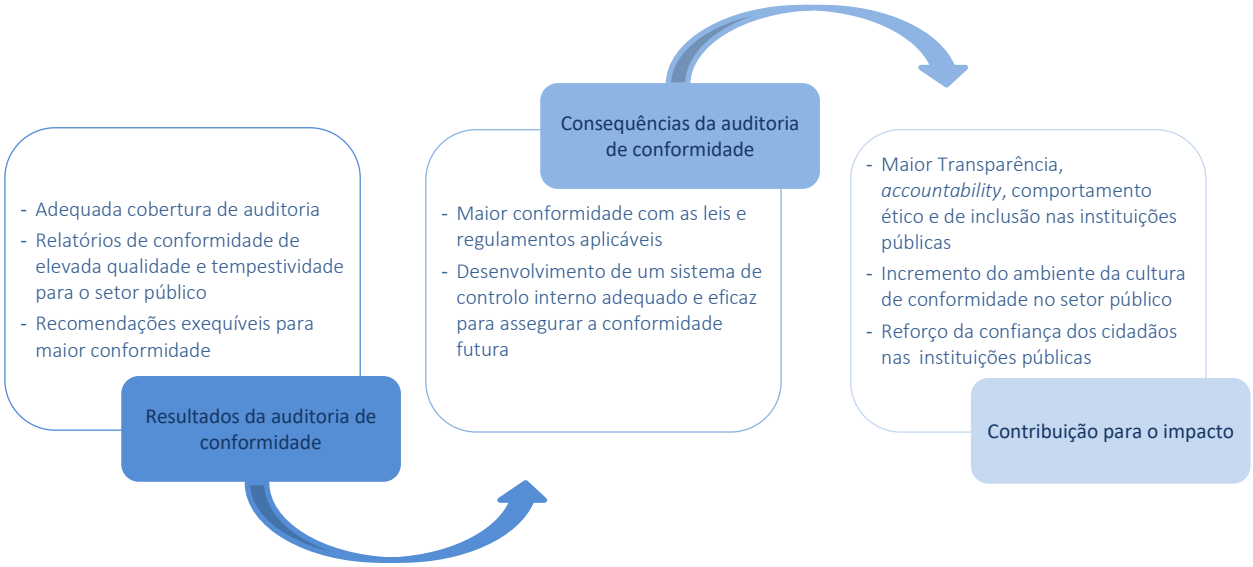


***Figura 1** – A Auditoria de Conformidade*

Adaptado IDI Compliance Audit ISSAI Implementation Handbook (2022)

B. Formas de realização da auditoria de conformidade

A auditoria de conformidade pode ser executada numa das seguintes formas:

a) **Autónoma**[19].

b) **Associada à auditoria financeira**[20] e [21].

[19] MAPF:83, Capítulo IV - *"Tipos de auditoria"*, 4.3 *"A auditoria de conformidade"*; ISSAI 400:25 e ISSAI 4000:27.

[20] MAPF:83, Capítulo IV - *"Tipos de auditoria"*, 4.3 *"A auditoria de conformidade"*; ISSAI 400:23 e ISSAI 4000:16, 27.

[21] MAPF:87, Capítulo IV - "Tipos de auditoria", 4.4 *"A auditoria combinada"*.

c) **Combinada com a auditoria de resultados**[22].

Atenta a natureza jurisdicional do Tribunal de Contas, constitucionalmente consagrada, e as especificidades constantes da LOPTC, designadamente as referentes à competência para o apuramento e a efetivação de responsabilidades financeiras, é frequente que ações de controlo de natureza eminentemente financeira, como é o caso das auditorias financeiras[23] e das verificações externas de contas[24], abranjam a análise da conformidade de atos, contratos e operações com os critérios de natureza jurídica aplicáveis, devendo o auditor, nesses casos, seguir, nessa vertente, o presente Manual.

1.3.2. As três partes da auditoria

Tal como preveem o Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais, os princípios da INTOSAI e as normas do IFPP - as auditorias ao setor público (independentemente do tipo de auditoria em causa – financeira, de resultados ou de conformidade) envolvem três partes distintas: os auditores, os responsáveis e os destinatários[25].

1.3.3. Objetivo, âmbito e objeto

A. Objetivo

A auditoria de conformidade destina-se, assim, a informar os destinatários e os interessados sobre a adequação da gestão dos recursos públicos aos princípios e normas aplicáveis, promovendo:

- A **transparência**, na medida em que são divulgados relatórios confiáveis;
- A ***accountability ou responsabilização***, ao relatar os desvios, não-conformidades e violações desses princípios e normas, ao formular recomendações aos responsáveis e ao indiciar a prática de eventuais infrações financeiras passíveis de gerar responsabilidade financeira, de natureza sancionatória e/ou reintegratória;

---

22 MAPF:83 Capítulo IV - *"Tipos de auditoria"*, 4.3 *"A auditoria de conformidade"*; ISSAI 400:26 e ISSAI 4000:16, 27.

23 Artigo 55.º, n.º 1, da LOPTC.

24 Artigo 54º, n.º 1, alínea a), da LOPTC.

25 MAPF:55, Capítulo III - *"Elementos de auditoria"*, 3.1 *"As três partes da auditoria"*; ISSAI 400:35-39 e ISSAI 4000:19.

- A boa governação, através da identificação de desvios ou não conformidades de aspetos da gestão ou do controlo interno que necessitam de ser prevenidos, corrigidos e/ou melhorados.

B. Âmbito

O **âmbito**[26] de uma auditoria de conformidade consiste na delimitação do objeto, da extensão e dos limites da mesma.

O âmbito de uma auditoria de conformidade circunscreve-se à missão/mandato legal que está atribuída/o ao Tribunal de Contas.

Ao concluir os trabalhos, o auditor deve considerar se o âmbito do trabalho realizado é adequado, se obteve as evidências de auditoria suficientes e apropriadas, se o objeto foi avaliado em função dos critérios pré-fixados e se se encontra apto para formar a conclusão, com base no nível de risco envolvido.

A determinação do âmbito deste tipo de auditoria é influenciada pela materialidade, pelo risco identificado, pelas necessidades ou expetativas dos destinatários do relatório da auditoria e pelos recursos disponíveis.

C. Objeto

O Tribunal de Contas dispõe de competência para definir o objeto das suas auditorias, podendo também realizar auditorias a pedido da Assembleia da República e do Governo.

O objeto da auditoria de conformidade pode ser diverso, versa sobre a atividade das entidades a auditar, as transações financeiras[27], a procedimentos[28], a contratos ou a atos.

O objeto deve ser identificável e ser suscetível de avaliação face aos critérios de auditoria pré-definidos, deve permitir a obtenção de evidências de auditoria, suficientes e apropriadas, e a formulação de observações e conclusões sobre a sua legalidade e regularidade.

---

26 ISSAI 400:34, 50 e ISSAI 4000:44, 50, 53, 91.

27 A título exemplificativo, transferências financeiras de uma entidade pública participante para uma sua participada; financiamentos concedidos pela Segurança Social a instituições particulares de solidariedade social; financiamento da administração central e da administração local a associações de bombeiros.

28 Procedimentos de contratação pública ou de recrutamento ou regularização de pessoal contratado, por exemplo.

O objeto pode ser geral ou específico, quantitativo e facilmente mensurável, ou qualitativo e com pendor mais subjetivo[29].

Podem ser, por exemplo, objeto de auditoria de conformidade:

- Os contratos celebrados na sequência de ajuste direto ou consulta prévia no período X;
- Os contratos celebrados pela entidade X com vista à mitigação e combate aos efeitos de pandemias como a COVID 19, desastres naturais ou eventos catastróficos;
- A receita legalmente devida e cobrada por parte da entidade competente.

1.3.4. Critérios de auditoria

A. Noção de critérios

Os **critérios**[30] são as referências que o auditor utiliza para medir ou apreciar de forma consistente e adequada o objeto de auditoria e devem ser estabelecidos com base em fontes reconhecidas e fixadas na fase de planeamento.

Os critérios[31] a utilizar podem ser:

- De legalidade e/ou regularidade (Constituição da República Portuguesa, acervo normativo da União Europeia, leis e outros atos legislativos, regulamentos, bem como, tratados de direito internacional, contratos, acordos e outros documentos, eventualmente, vinculativos para o exercício das entidades a auditar, como por exemplo, diretrizes/instruções governamentais ou ministeriais); ou

[29] Por exemplo, a aderência do comportamento dos trabalhadores da entidade auditada ao Código de Conduta.

[30] MAPF: 60 e 62, Capítulo III - *"Elementos de auditoria"*, 3.2. *"Objeto e critérios de auditoria"*; ISSAI 400:30-32, 38, 43, 51, 54 e ISSAI 4000:50, 53, 56, 110-118.

[31] Para mais desenvolvimentos e densificação dos critérios aqui mencionados vide GUID 4900 – "*Guidance on Authorities and Criteria to be Considered While Examining the Regularity and Propriety Aspects in Compliance Audit*".

- **De observância** de princípios éticos, códigos de conduta, de boas práticas e de normas técnicas[32].

Os critérios, para se considerarem adequados, devem ser[33]:

- **Relevantes** – suscetíveis de fornecer aos destinatários do relatório de auditoria informação sobre o objeto desta que os auxilie nas suas tomadas de decisão;
- **Confiáveis** – permitir conclusões consistentes quando usados e examinados da mesma forma e nas mesmas circunstâncias, por outro auditor;
- **Completos** – não omitir fatores relevantes que afetem as decisões dos destinatários tomadas com base nessa informação;
- **Objetivos** – propiciar uma informação sobre o objeto da auditoria livre de desvios ou de subjetividade;
- **Compreensíveis** – permitir que a informação produzida seja percebida pelos destinatários/interessados;
- **Úteis** – permitir recolher evidências e formular conclusões ou opiniões que satisfaçam as necessidades dos destinatários;
- **Comparáveis** – ser consistentes com os que foram utilizados em auditorias de conformidade anteriores, bem como em auditorias de conformidade a entidades ou atividades semelhantes;
- **Aceitáveis** – merecer a concordância dos especialistas (independentes) na matéria, das entidades auditadas, do poder legislativo e dos cidadãos em geral;
- **Disponíveis** – devem ser disponibilizados para os destinatários e/ou interessados, para que estes entendam a natureza do trabalho que foi feito e as conclusões e/ou opiniões que constam no relatório de auditoria.

O auditor deve identificar e selecionar os critérios e as respetivas fontes que, de acordo com o seu julgamento profissional, considere adequados para cada auditoria de conformidade e

---

[32] Corresponde à avaliação da conformidade do objeto da auditoria tendo como padrão de referência um conjunto de valores e princípios fundamentais, ainda que não consagrados na legislação, e comportamentos percecionados numa determinada comunidade como eticamente exigíveis, bem como de boas práticas profissionais e normas técnicas, cuja aplicação por parte das entidades do setor público é, não só expectável pelo conjunto da sociedade onde se inserem, como o reconhecimento da respetiva prática reforça a confiança dessa mesma sociedade nas instituições públicas e a legitimidade da sua atuação.

[33] ISSAI 4000:118.

que lhe permitam avaliar a evidência recolhida e desenvolver as opiniões e/ou conclusões da auditoria.

Os critérios da auditoria devem ser comunicados aos auditados no início da auditoria. Os critérios de auditoria devem, depois, constar do respetivo relatório, ficando, assim, disponíveis para todos os destinatários e interessados.

Podem ser acolhidas outras fontes de critérios junto dos responsáveis da entidade , desde que se mostrem relevantes e razoáveis e se enquadrem nas boas práticas geralmente aceites.

Se, durante a execução de uma auditoria de conformidade, o auditor identificar violações de outros critérios de auditoria que considere pertinentes e que não tinha selecionado na fase de planeamento deve, ainda assim, relatar essas violações[34].

B. As fontes dos critérios

Os critérios de auditoria podem provir, designadamente, da lei, de normas regulamentares, de despachos ou decisões, administrativas ou judiciais, de tratados internacionais, de contratos ou de outros acordos e de critérios de boa gestão financeira e de boa conduta dos gestores e agentes públicos.

O auditor deve ter em consideração que os critérios selecionados, designadamente os resultados das normas constitucionais, legais ou regulamentares ou de normas europeias ou de direito internacional, mas também outros, resultantes de princípios de boas práticas, cláusulas contratuais, etc, podem ser passíveis de diferentes interpretações, pelo que deve assegurar-se de que tem um conhecimento robusto desses mesmos critérios incluindo, quando aplicável, da hierarquia das normas jurídicas e de jurisprudência e doutrina sobre os mesmos.

1.3.5. Níveis de segurança dos trabalhos de auditoria

O Tribunal fixa o nível de segurança[35] que requer para a auditoria e divulga-o no respetivo relatório através de juízos/opiniões ou conclusões de auditoria (vide MAPF ponto 3.3).

Na auditoria de conformidade há dois níveis de segurança a considerar:

34 ISSAI 4000:120.
35 ISSAI 4000:30-36.

a) **Segurança razoável** – garantia de que, em regra, os trabalhos desenvolvidos permitem expressar um juízo/opinião de forma positiva, ou seja, que o objeto da auditoria está ou não conforme, em todos os aspetos relevantes e materiais, com os critérios que foram estabelecidos.

   Este nível de segurança é alto, mas não absoluto e implica a recolha de mais evidências de auditoria, o que pode significar a realização de procedimentos de auditoria mais extensos, designadamente em termos de avaliação do risco, de um melhor entendimento do ambiente da entidade e da avaliação do sistema de controlo interno.

b) **Segurança limitada** – garantia de que nada veio ao conhecimento do auditor no sentido de que o objeto não está em conformidade com os critérios estabelecidos

As técnicas de auditoria com vista à recolha de evidência suficiente e apropriada são condicionadas pelo grau de segurança definido pelo auditor[36].

A definição e comunicação do nível de segurança contribui para a transparência e deve demonstrar que a auditoria foi realizada de acordo com as normas, metodologias e procedimentos adotados pelo Tribunal de Contas e acolhidos nos seus manuais de auditoria.

Em conclusão, a natureza e as fontes da evidência de auditoria necessárias devem ser determinadas de acordo com o tipo de relatório[37] a produzir – **relatório direto**[38] ou **relatório de certificação**[39] – e com o nível de segurança desejado pelo auditor, o objeto, os critérios, a materialidade e o âmbito de auditoria previstos no PGA.

1.4. Princípios gerais aplicáveis na auditoria de conformidade

As ISSAI 100 e ISSAI 400 enunciam, respetivamente, os princípios fundamentais para a condução das auditorias ao setor público, em geral, e de conformidade, em particular. De entre tais princípios, existem princípios gerais e princípios relacionados com as etapas específicas do processo de auditoria.

Neste contexto, de seguida procede-se ao desenvolvimento dos princípios gerais, tendo em consideração as características específicas de auditoria de conformidade, devendo o auditor igualmente considerar o que sobre os mesmos dispõe o MAPF.

---

36 ISSAI 4000:29.
37 ISSAI 400:46 e ponto 4.1.2. do presente Manual.
38 ISSAI 4000:210.
39 ISSAI 4000:218.

1.4.1. Ética e independência

O auditor deve orientar-se, no decurso do seu trabalho, pelos valores e princípios éticos aplicáveis ao Corpo Técnico dos Serviços de Apoio do Tribunal e, em especial, pelos preconizados na **Carta Ética do Tribunal de Contas** e no **Código de Conduta dos Serviços de Apoio do Tribunal de Contas, na decorrência dos princípios estabelecidos na** ISSAI 130. Neste quadro, o auditor deve pautar a sua conduta pelos valores da **Independência**, **Integridade**, **Responsabilidade** e **Transparência**.

Uma atuação consentânea com a **independência** exprime-se em relatórios de auditoria imparciais, isentos, objetivos e não condicionados por qualquer interesse ou pressão e livres de impedimentos ou de conflito de interesses.

O auditor cumpre o valor da **integridade** ao atuar de forma honesta, de boa-fé e prosseguindo o interesse público. Uma atuação íntegra exige, também, uma conduta cortês e respeitosa dos auditados e dos interessados, que promova a vertente construtiva e pedagógica da missão de auditoria.

Uma **conduta responsável** implica que o auditor obedeça ao princípio da proporcionalidade, isto é, que solicite ao auditado o estritamente necessário à adequada condução dos trabalhos, não perturbando, desnecessariamente, a rotina e funcionamento dos serviços.

A objetividade, a isenção e a equidistância dos interesses públicos constituem uma garantia preventiva da imparcialidade do auditor, promovendo a **transparência** através de informações claras, precisas e facilmente acessíveis.

A responsabilidade exige, igualmente, a cabal observância das normas e a metodologia aplicáveis a cada tarefa ou situação.

Com vista ao cumprimento do dever de transparência, o auditor deve documentar o trabalho de auditoria, designadamente no que respeita às decisões tomadas sobre matérias relevantes, à recolha e análise das evidências e à formulação das observações e conclusões/juízo/opinião de auditoria. Deve igualmente, no relato/relatório, informar os seus destinatários sobre o risco de auditoria e o nível de segurança adotado[40].

O auditor deve assegurar que o cumprimento do dever de transparência não põe em causa o cumprimento de outros deveres a que se encontre vinculado, decorrentes de leis,

[40] ISSAI 400:40 e ISSAI 4000: 90, 94, 148, 188.

regulamentos e normas internacionais, como os de sigilo profissional, de confidencialidade e cumprimento do regime de proteção de dados pessoais[41].

1.4.2. Julgamento e ceticismo profissional

O auditor deve agir com julgamento e ceticismo profissional[42] durante todo o processo de auditoria[43].

A. Julgamento Profissional

O **julgamento profissional** exige a fundamentação das decisões do auditor assente num nível superior de conhecimentos técnicos e éticos e de experiência profissional e deve ter em atenção, designadamente:

- A materialidade e o risco de incumprimento de normas legais e do princípio de boa administração;
- O risco de situações de fraude e/ou corrupção;
- A análise rigorosa das evidências de auditoria, das desconformidades legais dos atos e dos contratos, que constituem o objeto da auditoria e das respetivas circunstâncias factuais;
- A formulação de observações e conclusões de auditoria e da evidenciação de eventuais responsabilidades financeiras.

O juízo/opinião profissional requer a obtenção de uma evidência de auditoria suficiente e apropriada, tendo por finalidade reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo e, assim, habilitar o auditor a extrair conclusões de conformidade nas quais o Tribunal irá basear o seu juízo/opinião.

B. Ceticismo Profissional

41 ISSAI 400:57 e ISSAI 4000:46, no que concerne à informação e evidências obtidas.
42 ISSAI 4000:71-79.
43 ISSAI 4000:71-73.

O **ceticismo profissional**[44] impõe ao auditor uma mente aberta e uma permanente apreciação crítica e objetiva relativamente a eventuais situações de irregularidade, de ilegalidade, de fraude e de corrupção.

O auditor deve prestar especial atenção a evidências de auditoria que sejam contraditórias, à fiabilidade das informações documentais, das respostas a inquéritos ou de outras indagações obtidas, designadamente, junto do órgão de gestão ou qualquer responsável da entidade auditada.

O exercício do ceticismo profissional é importante para garantir que, com base numa avaliação crítica de todas as evidências obtidas, o auditor, com racionalidade, equilíbrio e proporcionalidade, formule observações de auditoria, conclusões, recomendações e indicie eventuais responsabilidades financeiras.

***Figura 2** – Princípios Gerais aplicáveis na Auditoria de Conformidade*

Adaptado IDI Compliance Audit ISSAI Implementation Handbook (2022)

1.4.3. Controlo de qualidade

O **controlo de qualidade**[45] visa assegurar que a auditoria é executada com elevada qualidade e rigor e em conformidade com os princípios e normas de direito nacional e internacional, e que o relatório e as suas conclusões são credíveis e adequados às circunstâncias[46].

Os auditores devem observar as orientações e as boas práticas profissionais de auditoria, os procedimentos de controlo interno estabelecidos no Regulamento do Tribunal de Contas, nos manuais de auditoria aprovados e no Modelo Integrado de Auditoria (*ModInAudit*) e, ainda,

---

44 ISSAI 4000:77-79.
45 ISSAI 4000:80-84.
46 ISSAI 100:45; ISSAI 140 e ISSAI 4000:84.

o quadro de referência dos princípios, normas e orientações de auditoria de conformidade previstos no IFPP da INTOSAI.

O Plano Global de Auditoria deve incluir a previsão das responsabilidades em matéria de direção, supervisão e revisão dos trabalhos de auditoria, os termos em que se desenvolve a prestação de informações e o acompanhamento regular da evolução dos trabalhos.

Os procedimentos de controlo de qualidade do processo de auditoria estão relacionados com o cumprimento das normas profissionais e com o registo efetuado em plataforma eletrónica (*ModInAudit*), abrangendo vários níveis, de direção, de supervisão e de revisão.

Compete, em última linha, ao **Juiz Conselheiro Responsável pela Área** verificar o cumprimento, pelos departamentos de auditoria, dos princípios e das normas de controlo de qualidade nas ações de fiscalização sucessiva e concomitante, tendo os dirigentes a obrigação de informar o Juiz Conselheiro Responsável do ponto de situação das várias fases do processo de auditoria e propor a realização de diligências que entenda necessárias[47].

Deve ser assegurada a revisão da qualidade através de procedimentos pós-auditoria, os quais visam aplicar o sistema de controlo de qualidade superiormente definido, bem como, obter ganhos de aprendizagem interna e, também, indiretamente, valor acrescentado para a gestão das entidades auditadas[48].

A. Direção da auditoria

A **coordenação da auditoria** de conformidade compete ao Juiz Conselheiro[49] Responsável que determina, as orientações a seguir pela equipa, as responsabilidades dos elementos que a compõem, os requisitos éticos relevantes, o planeamento adequado, o objeto da auditoria, o âmbito, a metodologia e as questões relacionadas com o risco.

Compete, também, ao Juiz Conselheiro Responsável garantir a correção e a pertinência dos procedimentos adotados e a correta interpretação jurídica das normas aplicadas.

---

47 Regulamento do Tribunal de Contas, artigo 51.º, alínea e) e artigo 56.º, nº 1.

48 Regulamento do Tribunal de Contas, artigos 21.º e 22.º; MAPF: 99-110, Capítulo V - *"Princípios gerais de auditoria"*, 5.1.2. *"Controlo de qualidade"*; ISSAI 140; ISSAI 400:44 e ISSAI 2220:15-17, A13-A20.

49 LOPTC, artigo 78.º, nº 4.

B. Supervisão da auditoria

A **supervisão da auditoria** de conformidade pressupõe o acompanhamento permanente da evolução da auditoria, o assegurar que os trabalhos estão a ser realizados de acordo com as orientações aprovadas e, que as matérias significativas estão a ser tratadas à luz dos critérios de auditoria aplicáveis, de forma que o dirigente possua informação relevante acerca das questões analisadas e assim possa informar o Tribunal, através do Juiz Conselheiro[50] Responsável, sobre a evolução da auditoria.

A supervisão está, segundo a organização interna do Tribunal, atribuída aos dirigentes.

C. Revisão da auditoria

A **revisão da auditoria** de conformidade incide sobre os julgamentos essenciais que a equipa de auditoria efetuou e visa aferir se o trabalho executado sobre a identificação de riscos significativos, controlos relevantes e procedimentos que suportam as observações e conclusões alcançadas está apropriadamente documentado.

A revisão concretiza-se nas várias fases de auditoria através do sistema de controlo de qualidade e é suportada por *checklists*[51], que permitem uma monitorização contínua dos trabalhos. O *ModInAudit* assegura o registo documentado das notas de revisão a cargo dos dirigentes de 1.º nível (auditores chefes) e de 2.º nível (auditores coordenadores) nos documentos próprios e no painel resumo de supervisão/revisão.

O processo de aprovação do relatório final de auditoria de conformidade envolve, ainda, a revisão do trabalho de auditoria pelos Juízes Adjuntos.

1.4.4. Gestão e competências da equipa de auditoria

A **equipa de auditoria**[52] deve:

- Possuir os conhecimentos, as competências técnicas e éticas e uma experiência adequada à complexidade da auditoria;

---

50 Regulamento do Tribunal de Contas, artigo 51.º, alínea k).

51 Anexo 1 do presente manual.

52 ISSAI 150; ISSAI 400:45 e ISSAI 4000:85-88.

- Ser detentora dos conhecimentos adequados à auditoria de conformidade, em especial, nas matérias jurídicas, incluindo a análise e imputação de responsabilidades financeiras, de cariz reintegratório ou sancionatório;
- Deter coletivamente o conhecimento e a compreensão necessária para concluir a auditoria com qualidade.

A equipa de auditoria deve ser constituída por mais do que um elemento, devendo ser dada preferência à multidisciplinaridade dos seus elementos.

A competência técnica abrange, designadamente, os seguintes aspetos:

- O conhecimento de normativos legais;
- O conhecimento dos procedimentos relativos à recolha de informação e documentação;
- A detenção de uma formação profissional que abranja as matérias relevantes e inovadoras para as prioridades das atividades definidas pelo Tribunal, incluindo as relacionadas com a fraude e a corrupção;
- Conhecimentos do risco dos controlos aplicacionais e dos respetivos procedimentos em ambiente TI, especificamente no que toca às aplicações, bases de dados, sistema operativo e controlo de redes;
- A eventual integração de empresas de auditoria ou consultores técnicos externos, por forma a complementar as competências da equipa.

Cada vez mais, as novas tecnologias interferem na estrutura e nas atividades das instituições. Por essa razão, as equipas deverão ser constituídas por auditores com valências e qualificações adequadas à análise de procedimentos relacionados com as TI, quando necessário.

As equipas devem ser, preferencialmente, interdisciplinares[53].

1.4.5. Risco de auditoria

A auditoria de conformidade orienta-se pelo **risco**[54], na medida em que se desenvolve uma inter-relação entre risco e controlo, ao longo do processo de auditoria. Na auditoria de

---

53 MAPF:111-115, Capítulo V - *"Princípios gerais de auditoria"*, 5.1.3. *"Gestão e competências da equipa de auditoria";*
ISSAI 100:41 e ISSAI 400:45.

54 ISSAI 4000: 52-57, 64-70.

conformidade são concebidos e executados procedimentos pelo auditor para avaliar se as atividades, operações e informações cumprem, em todos os aspetos relevantes, as disposições que regem a entidade auditada.

A auditoria de conformidade segue o modelo do risco de auditoria, geralmente aceite[55], nomeadamente quanto à identificação e avaliação do risco inerente (conhecimento dos fatores de risco) e do risco de controlo (ambiente e procedimentos de controlo) afetos à entidade e respetiva atividade, como elementos relevantes da gestão de riscos para a melhor tomada de decisão da governação pública.

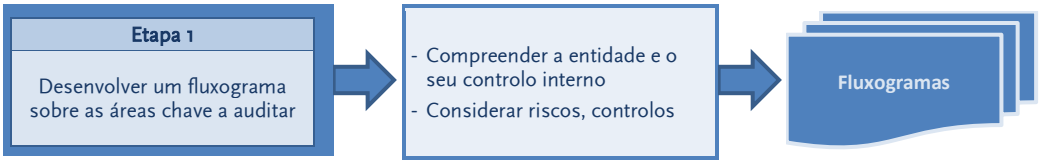
As competências jurisdicionais do Tribunal, que incluem a deteção de situações passíveis de gerar eventual responsabilidade financeira, exigem que seja incluída na avaliação do risco[56]:

- A identificação dos eventuais responsáveis e respetivas competências;
- A identificação de situações de prescrição de eventuais responsabilidades financeiras;
- A consideração do impacto financeiro dos atos ilegais praticados, em especial no caso de eventuais responsabilidades financeiras reintegratórias.

As limitações próprias dos trabalhos de uma auditoria de conformidade não garantem uma segurança absoluta de que todas as instâncias de não conformidade sejam detetadas pela equipa de auditoria. Pode haver vários fatores que contribuem para a existência destas limitações, como por exemplo:

- A interpretação de leis e regulamentos pelo órgão de gestão;
- O cometimento de erros e lapsos pelo pessoal da entidade;
- A má conceção, o ineficaz funcionamento ou o contorno dos controlos;
- A ocultação ou omissão das evidências.

Quanto maior for o nível de risco detetado maior deve ser a extensão do trabalho de auditoria para fornecer segurança e credibilidade à auditoria de conformidade[57].



55 MAPF, Capítulo V - *"Princípios gerais de auditoria"*, 5.1.4. *"Risco de auditoria"*.

56 ISSAI 4000:57.

57 MAPF:116-137, Capítulo V - *"Princípios gerais de auditoria"*, 5.1.4. *"Risco de auditoria"*; ISSAI 100:48; ISSAI 400:54; ISSAI 2200: A34-A46 e ISSAI 2315:19-27.

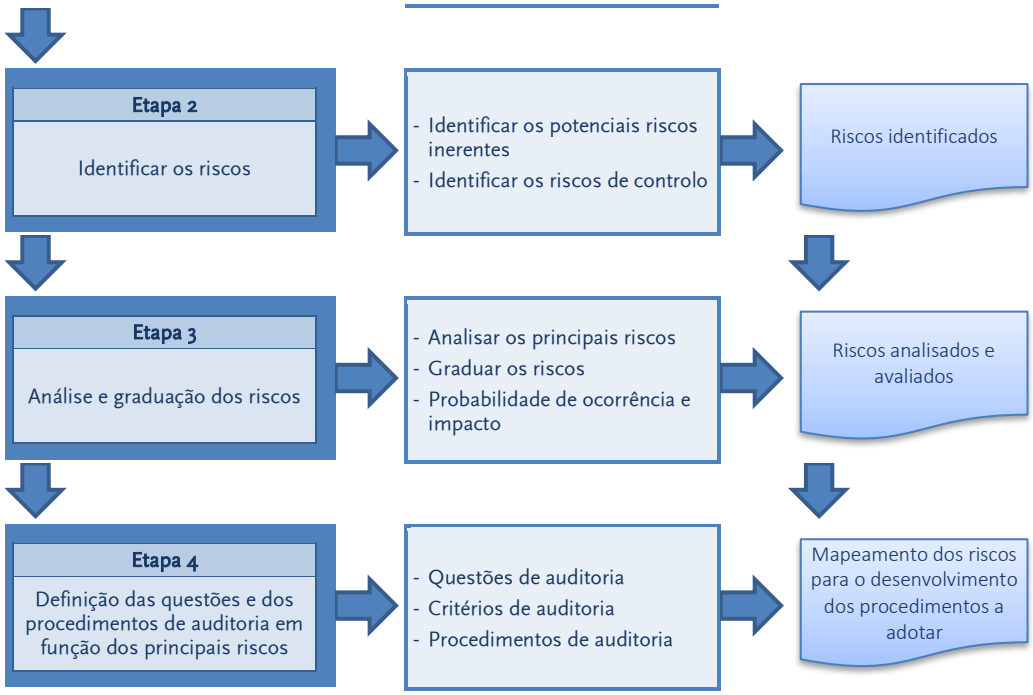


***Figura 3** – Etapas do Risco de Auditoria*

Adaptado IDI Compliance Audit ISSAI Implementation Handbook (2022)

1.4.6. Risco de fraude

O auditor deve considerar o risco de **fraude**[58] durante todo o processo de auditoria e documentar os resultados da sua avaliação.

A responsabilidade pela prevenção e deteção de fraude é da gestão da entidade, mediante planeamento, implementação e manutenção de um sistema de controlo interno adequado.

A auditoria não é desenhada para a deteção de fraudes, embora possa concorrer para a sua deteção.

A fraude é sempre uma ação intencional que envolve ocultação de informação e declarações falsas. O risco de fraude [59], se relevante, deve caber no julgamento do auditor, podendo ser resultante de condições, eventos, circunstâncias, ações ou omissões com potencial risco de não conformidade, como se exemplifica:

- A não aplicação das melhores práticas de boa governação;
- A alteração da estrutura organizacional da entidade;

[58] ISSAI 4000:58-63.

[59] *Internal Control – Integrated Framework COSO 2013* (Estrutura integrada de controlo interno), princípio 8.

- A alteração de situações e comportamentos padrão;
- A mudança na composição do pessoal-chave da entidade;
- A alteração no ambiente e suporte informático;
- A existência de operações e transações de maior complexidade;
- A existência de deficiências comunicadas e não corrigidas pelo órgão de gestão.

O risco de não se detetar uma situação correspondente a um ilícito resultante de fraude é maior do que o risco de não se detetar um ilícito resultante de erro. Tal ocorre porque a fraude pode envolver esquemas organizados, falhas deliberadas de operações de registo, ou até deturpações intencionais.

De entre as várias técnicas de auditoria, os procedimentos analíticos são os que mais ajudam a identificar inconsistências, transações, eventos e valores incomuns, indícios e tendências suscetíveis de risco de fraude. As indagações junto do pessoal sobre matérias relevantes, designadamente sobre processamento ou registo de transações, as operações complexas e não usuais e os contratos de valor significativo podem ajudar o auditor a avaliar o risco[60].

Detetada uma situação de fraude, a equipa de auditoria deve reportá-la aos seus dirigentes, cabendo ao Juiz Conselheiro Responsável pela Área decidir sobre o encaminhamento da respetiva informação e documentação para outras entidades públicas com competência na matéria.

1.4.7. Materialidade

A determinação da **materialidade**[61] depende do julgamento profissional do auditor e reflete a forma como este identifica as necessidades dos interessados.

Na identificação da materialidade na auditoria de conformidade o auditor considera, designadamente, o enquadramento legal específico, o interesse público, o nível de financiamento público, e eventuais situações de fraude.

A materialidade pode focar-se em fatores quantitativos – sendo muitas vezes determinada em função do valor ou do número de pessoas ou entidades envolvidas – ou qualitativos[62]. Com efeito, a natureza e características de determinada situação podem torná-la material,

---

60 ISSAI 100:49; ISSAI 400:55; ISSAI 2240 e ISSAI 2315.
61 ISSAI 100:43 e ISSAI 4000:125-130.
62 MAPF:151, Capítulo V - *"Princípios gerais de auditoria"*, ponto 5.1.5.2. *"Elementos fundamentais".*

independentemente do valor envolvido – tal como ocorre, por exemplo, com situações de indevida utilização de recursos públicos.

O auditor pode deparar-se com situações de incumprimento que, mesmo não sendo materiais, devam ser comunicadas à entidade auditada, por força da sua natureza.

A consideração da materialidade pelo auditor deve estender-se ao longo da auditoria. Na fase de planeamento contribui para delinear as questões de auditoria cuja avaliação é relevante para os destinatários. Na fase de execução releva para a determinação da extensão dos procedimentos de auditoria e para a avaliação da evidência de auditoria. Por último, é utilizada para proceder à avaliação do nível de incumprimento, com impacto direto na formulação das conclusões ou juízo/opinião que constam do relatório de auditoria.

O auditor deverá considerar, também, a este propósito, o descrito no ponto 5.1.5. do MAPF, com as adaptações necessárias ao contexto de auditoria de conformidade.

1.4.8. Documentação

Numa auditoria de conformidade é importante que a **documentação**[63] seja relevante e suficiente, no sentido de delimitar o objetivo, o objeto, o âmbito e os critérios de auditoria, e que esteja organizada de forma a proporcionar uma relação entre as observações, as conclusões e as evidências que as suportam.

Na auditoria de conformidade o auditor deve ter um cuidado especial na obtenção de documentação relacionada com o quadro legal, o desempenho institucional, ou com os atos realizados pela entidade, a cultura, o ambiente de controlo existente, os registos, as operações do sistema de informação, os procedimentos automatizados, o fluxo de informação interna, a comunicação estabelecida, a apreciação da gestão por entidades independentes e reconhecidas, o relatório de atividades e contas e a leitura dos indicadores de gestão face aos objetivos prosseguidos pela entidade.

Sendo a finalidade da documentação de auditoria permitir a transparência sobre o trabalho realizado, deve o auditor nela incluir, designadamente, as matérias que considere relevantes, a saber[64]:

- A descrição do objetivo, objeto, âmbito e critérios de auditoria;
- A materialidade determinada e as suas alterações;

---

63 MAPF: 181-193, Capítulo V -*"Princípios gerais de auditoria"*, 5.1.8. *"Documentação de auditoria"* ; ISSAI 100:44; ISSAI 400:48; ISSAI 2230 e ISSAI 4000:89-95.

64 ISSAI 4000:90.

- A avaliação de riscos e os respetivos procedimentos;
- A avaliação da conceção e eficácia dos controlos identificados;
- A estratégia de auditoria definida no Plano Global de Auditoria;
- A natureza, calendarização e extensão dos procedimentos de auditoria executados;
- As fontes e a avaliação das evidências de auditoria, bem como as consequentes observações;
- A comunicação com a entidade auditada e com outras partes interessadas;
- O painel contendo as notas de supervisão e revisão de auditoria;
- As respostas e as alegações dos auditados e outras partes interessadas.

A documentação deve suportar o julgamento profissional do auditor e pode fornecer as evidências do exercício do seu ceticismo profissional.

A documentação deve evidenciar todo o processo de auditoria, sendo que os documentos de suporte da aplicação *ModInAudit* em uso no Tribunal permitem armazenar a informação e os dados recolhidos de uma forma organizada, classificada por áreas de trabalho e sistemática, numa única plataforma de auditoria.

A confidencialidade e a custódia segura da documentação devem ser mantidas para cumprir os requisitos legais e regulamentares e permitir o acompanhamento das recomendações formuladas. Sublinhe-se a relevância da documentação para efeitos de prova, quando se evidenciem situações de facto e de direito, integradoras de eventuais infrações financeiras.

1.4.9. Comunicação

A **comunicação**[65] deve ser essencialmente escrita e proporcionar uma compreensão clara das responsabilidades individuais ou coletivas, relacionadas com a atividade objeto de controlo.

O auditor deve observar um nível apropriado de comunicação com os responsáveis da função de auditoria interna numa fase preliminar, bem como preservar essa comunicação ao longo dos trabalhos, cumprindo o determinado no ponto 5.1.7. do MAPF.

[65] MAPF:174-180, Capítulo V - *"Princípios gerais de auditoria"*, 5.1.7. *"Comunicação"*; ISSAI 100:45; ISSAI 400:49; ISSAI 2260; ISSAI 2265 e ISSAI 4000:96-100.

O auditor deve procurar manter boas relações profissionais, promovendo uma comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria, sem prejuízo da salvaguarda da confidencialidade.

1.5. Utilização do trabalho de terceiros

Muitas entidades possuem departamentos de auditoria interna, como parte do controlo dos seus processos, podendo o seu trabalho ser relevante para o auditor.

O Tribunal pode recorrer, também, ao **trabalho de auditores e consultores externos**[66] de forma a auxiliar o auditor, em áreas de elevada especialização e complexidade.

Desta forma, a utilização de trabalho de terceiros abrange:

- A utilização do trabalho de auditores internos ou de outros;
- O recurso a consultores técnicos externos.

Do mesmo modo, o auditor do Tribunal deve, na preparação das suas auditorias apreciar os relatórios de fiscais únicos, de conselhos fiscais, de revisores oficiais de contas ou de auditores externos e dos órgãos do sistema de controlo interno, relativos às demonstrações financeiras e orçamentais.

Assim, a equipa da auditoria de conformidade deve recorrer à utilização dos trabalhos da auditoria interna e das referidas inspeções, uma vez que os mesmos podem contribuir para a economia e eficiência da auditoria. Através da obtenção de informações recolhidas junto dos responsáveis da função de auditoria interna e do órgão de gestão, bem como das inspeções, podem identificar-se situações suscetíveis de risco relevante quanto ao incumprimento de leis e regulamentos aplicáveis ou eventuais insuficiências e deficiências dos sistemas de controlo interno.

A função de auditoria interna pode proporcionar ao auditor do Tribunal a obtenção de informação relacionada com fraude ou com a suspeita de fraude. Permite, igualmente, uma melhor abordagem, em sede de elaboração do Plano Global de Auditoria e do Programa de Auditoria, do método e técnicas de auditoria a utilizar e, em especial, na determinação da natureza, do âmbito, e da extensão dos procedimentos a selecionar.

---

[66] MAPF:203-213, Capítulo VI *"Utilização de trabalhos de terceiros"*; ISSAI 2600; ISSAI 2610; ISSAI 2620 e ISSAI 4000:88, 136, 165.

1.6. Fases da auditoria de conformidade

A auditoria de conformidade visa recolher informação devidamente documentada de várias fontes, analisá-la de forma sistemática, e formular observações e conclusões de auditoria que contenham uma pronúncia sobre a conformidade do objeto da auditoria com os respetivos critérios.

A auditoria de conformidade compreende **quatro fases**[67]: **i)** planeamento, **ii)** execução, **iii)** relato/relatório e **iv)** seguimento, sendo o conteúdo de cada uma destas fases apresentado, de forma sintética, na figura seguinte e detalhado nos capítulos II a VI do presente Manual.

O auditor deverá ter presente que o processo de auditoria delineado no diagrama seguinte pode não ser sequencial, pois, em qualquer fase, pode deparar-se com informação nova que o obrigue a retomar fases até esse momento consideradas como já integralmente executadas.

Atendendo ao enquadramento constitucional e legal da atividade do Tribunal de Contas, a auditoria de conformidade pode culminar com a apresentação de indícios de eventuais responsabilidades financeiras, sancionatórias ou reintegratórias, ou de responsabilidades previstas no artigo 66.º da LOPTC, bem como de natureza criminal ou contraordenacional, devendo, neste caso, tais situações ser comunicadas ao Ministério Público, nos termos e para os efeitos do disposto na LOPTC, nos artigos 29.º, n.ºs 4-6; 57.º, n.º 1 e 89.º, n.º 1.

O diagrama seguinte fornece uma visão panorâmica às equipas sobre o processo completo de uma auditoria de conformidade a ser realizada pelo Tribunal de Contas.

[67] MAPF, Capítulo VIII - "Processo de Auditoria".

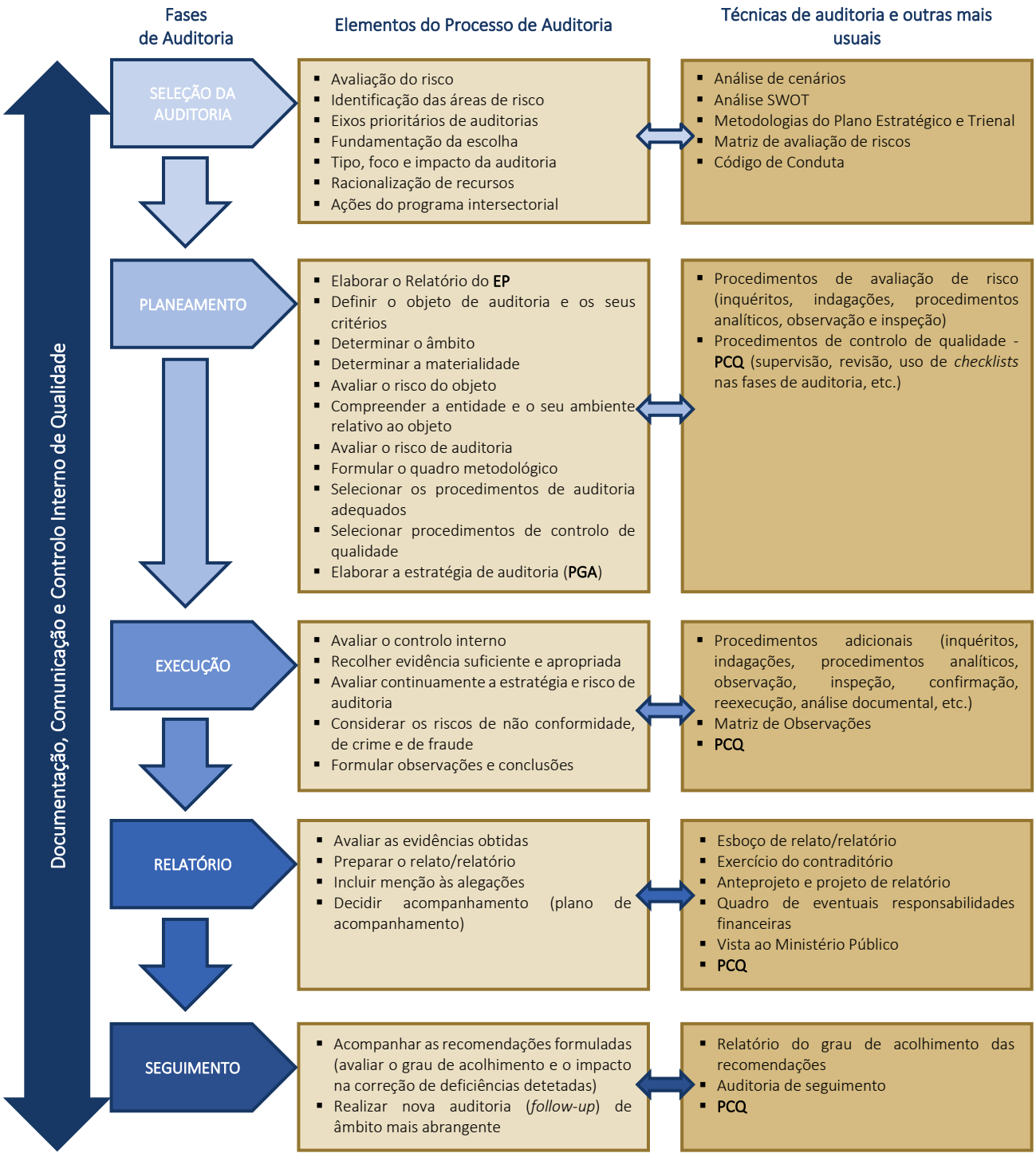


***Figura 4** – O processo de Auditoria de Conformidade*

Fonte: Elaboração própria.

CAPÍTULO II

PLANEAMENTO

ÍNDICE

O PRESENTE CAPÍTULO:

- Incide sinteticamente sobre o planeamento estratégico do Tribunal de Contas, desenvolve a fase do planeamento da auditoria e a matéria das alterações supervenientes ao Plano Global de Auditoria (PGA), bem como a elaboração do Programa de Auditoria.

NORMAS **ISSAI*** PERTINENTES: ** International Standards of Supreme Audit Institutions, emitidas pela INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions*	**Nível 3 – Princípios Fundamentais de Auditoria:** ISSAI 140 – *Quality Management for SAIs* ISSAI 400 – *Compliance Audit Principles* **Nível 4 – Normas de Auditoria:** ISSAI 4000 – *Compliance Audit Standards* **Guia de Orientação:** GUID 4900 – *Guidance on Authorities and Criteria to be Considered while Examining the Regularity and Propriety Aspects in Compliance Audit*

II. PLANEAMENTO

2.1. Introdução

O planeamento é uma fase essencial no processo de auditoria, destinado a reunir a informação necessária, com os recursos apropriados, para o normal desenvolvimento e concretização do mesmo processo. Nesta fase, os auditores devem identificar ou definir o objeto, o âmbito, os critérios e a metodologia que se revelem adequados, tendo em vista os objetivos previstos para a auditoria[68].

Os auditores devem proceder à recolha e avaliação de informação para preparação do **Estudo Preliminar** (EP)[69], quando necessário, e à definição da estratégia global de auditoria[70] consubstanciada no **Plano Global de Auditoria** (PGA), tendo em conta, entre outros aspetos:

- A compreensão da entidade, das atividades, programas ou ações, do seu ambiente de controlo, bem como do controlo interno;
- A determinação da materialidade;
- A execução dos procedimentos de avaliação de risco;
- A definição da estratégia de auditoria;
- A metodologia de auditoria e os recursos necessários.

Toda a equipa deve participar neste **processo de planeamento**, que deve ser considerado, não como uma atividade adstrita a uma fase estanque, preclusiva, mas sim, como uma **atividade contínua**, que se pode desenvolver durante todo o processo de auditoria.

---

68 MAPF:264-266, Capítulo VIII - *"Processo de auditoria"*, 8.1. *"Planeamento da auditoria"* e ISSAI 400:50-51.

69 MAPF:267-268, Capítulo VIII - *"Processo de auditoria"*, 8.1.1. *"Estudo preliminar"*.

70 ISSAI 400:56 e ISSAI 4000:137-139.

Figura 5 *– Planeamento de Auditoria de Conformidade*

Fonte: Planning a compliance audit (europa.eu) – Tradução e elaboração própria

Um planeamento adequado[71] contribui para a boa execução da auditoria, garantindo que o auditor incide nas áreas mais importantes, resolve os problemas emergentes de forma oportuna, organiza e dirige o trabalho de forma eficaz, eficiente e sujeita todas as suas fases ao controlo de qualidade internamente definido.

Atentos os poderes de controlo e jurisdição financeira do Tribunal de Contas, os auditores devem prever, em sede de planeamento, a necessidade de identificar os agentes/responsáveis pela prática de atos irregulares ou ilegais, os nexos de causalidade para efeitos de imputação de eventuais responsabilidades financeiras, os prazos de prescrição de ilícitos de natureza financeira, a distinção entre estes ilícitos e outros tipos de ilícitos, como os de natureza criminal, de forma a que, quando necessário, o relatório de auditoria possa culminar com a identificação de eventuais indícios de responsabilidades financeiras.

Para além disso, um planeamento adequado facilita, designadamente, a:

- Escolha dos membros da equipa, evidenciando as necessidades em termos de capacidades e competências necessárias para se dar resposta aos riscos previstos;
- Distribuição de tarefas dentro da equipa (adequação de recursos humanos e respetivas competências e experiência às funções a desempenhar);
- Direção e supervisão dos membros da equipa e a revisão do seu trabalho.

Nas tarefas de planeamento incluem-se, entre outros aspetos a (o):

[71] MAPF:264, Capítulo VIII - *"Processo de auditoria"*, 8.1. *"Planeamento da auditoria"*.

- Estudo e o conhecimento da entidade e do ambiente em que opera;
- Adoção de procedimentos de avaliação de risco;
- Ponderação do calendário dos trabalhos (cronograma) e de execução dos procedimentos;
- Definição da composição da equipa da auditoria atendendo às suas competências;
- Ponderação da necessidade de recurso a peritos externos.

As tarefas de planeamento materializam-se no referido **PGA,** com efeitos no **Programa de Auditoria** (operacionalização da estratégia), os quais podem ser objeto de atualização e reformulação durante a fase de execução da auditoria[72].

2.2. Prioridades estratégicas e avaliação do risco

As prioridades estratégicas de controlo derivam da avaliação dos riscos e fornecem orientações para o plano anual/plurianal do Tribunal de Contas. As prioridades podem integrar áreas que requerem especial atenção (por exemplo, saúde, segurança social, habitação, entre outras) ou identificação de temas específicos de auditoria transversal (por exemplo, alterações climáticas ou contratação pública). O Tribunal pode alterar os seus programas de fiscalização iniciais em face do surgimento de novas prioridades (MAPF[73]).

É imperativo garantir que as auditorias de conformidade são planeadas por forma a obter uma cobertura adequada e um risco de auditoria aceitavelmente baixo, e que os procedimentos de auditoria são realizados de forma eficiente e culminam num relatório de auditoria de elevada qualidade.

Os auditores devem realizar uma avaliação de risco para **identificar riscos de não conformidade**[74], designadamente nas seguintes situações:

---

72 MAPF:266, Capítulo VIII - *"Processo de auditoria",* 8.1. *"Planeamento da auditoria".*

73 MAPF:41-43, Capítulo I – *"Quadro jurídico e institucional do Tribunal*", 1.5. *"Enquadramento da programação das auditorias do Tribunal".* "Correspondendo à estratégia definida no plano trienal, as auditorias e as outras ações de controlo a realizar integram os programas de fiscalização anuais das 1.ª e 2.ª Secção e das Secções Regionais do Tribunal, tendo em consideração a natureza, a extensão e a afetação dos recursos financeiros, humanos e materiais disponíveis" (**41**). "Para a identificação das prioridades e para a seleção das entidades, para além das ações que resultam de imperativo legal, os programas de fiscalização anuais incluem também ações de controlo resultantes de uma avaliação de risco, através da utilização de critérios e ponderações definidos para o efeito" (**42**). "O Tribunal pode alterar os seus programas de fiscalização iniciais em face do surgimento de novas prioridades, pela exigência da oportunidade de controlo, pelo aparecimento de riscos emergentes, como consequência de informações recolhidas e analisadas, ou ainda devido a circunstâncias específicas que justifiquem tal necessidade" (**43**).

74 ISSAI 400:54 e ISSAI 4000:64-67.

- Projetos com financiamento público significativo e/ou com desvios orçamentais relevantes;
- Não cumprimento de determinadas disposições legais, transitoriamente em vigor ou em vigor a título extraordinário (execução temporal limitada);
- Não cumprimento dos princípios de boa governação;
- Competências incorretamente desempenhadas por diferentes entidades/órgãos públicos;
- Violação de direitos dos cidadãos por entidades auditadas;
- Incumprimento das leis aplicáveis e outros regulamentos que regem a atividade da entidade pública, ou dos limites da dívida pública, do défice público e das obrigações externas;
- Incumprimento dos controlos internos ou ausência de um sistema de controlo interno adequado;
- Desconformidades identificadas em anteriores auditorias;
- Riscos de não conformidade assinalados por terceiros.

O auditor pode, ainda, ser confrontado com situações de não conformidade em conexão com outros trabalhos que não integram o objeto da auditoria. Nestes casos, deverá reportar tais constatações que poderão, eventualmente, ser consideradas na reprogramação ou no planeamento de anos seguintes.

2.3. Estudo Preliminar

De acordo com as ISSAI 400:52 e 4000:131, os auditores devem ter um conhecimento da entidade a auditar e do ambiente em que opera, incluindo o sistema de controlo interno, de forma a assegurar um adequado planeamento e execução da auditoria.

Os auditores devem, portanto, estar familiarizados com a estrutura e as operações da entidade a auditar e com os seus procedimentos para garantir a conformidade. Os auditores usarão esse conhecimento para determinar a materialidade e avaliar o risco de não conformidade.

Para tanto, os auditores devem elaborar, sempre que necessário, um **Estudo Preliminar (EP) da entidade a auditar** que abranja (MAPF)[75], designadamente:

- A natureza jurídica da entidade, o regime legal e regulamentar aplicável à sua atividade;
- A estratégia, objetivos, programas, projetos e indicadores disponíveis;
- A atividade desenvolvida no período considerado na auditoria;
- A estrutura organizacional, governação, recursos e identificação dos responsáveis perante o Tribunal de Contas[76];
- Os processos-chave;
- Os riscos relacionados com a atividade que podem resultar em desvios materialmente relevantes;
- A eventual dependência de sistemas de TI e riscos conexos;
- O levantamento das conclusões e recomendações de relatórios de auditoria interna e/ou externa, assim como de informação de recusas de visto de processos submetidos a fiscalização prévia do TdC, de denúncias e notícias de imprensa;
- A análise dos relatórios de atividade e das contas anuais.

Os auditores devem, também, identificar e avaliar os procedimentos de controlo interno implementados pela entidade auditada para prevenir situações de incumprimento, assim como, as respostas adotadas para casos de incumprimento anteriormente detetados, obtendo

---

75 MAPF:273, Capítulo VIII - *"Processo de auditoria"*, 8.1.1. *"Estudo preliminar"*, *"Os elementos a integrar o estudo preliminar (EP) poderão ser obtidos através de fontes de informação diversas e da compreensão e conhecimento dos aspetos fundamentais seguintes: a) Natureza, objetivos, cultura, organização interna e indicadores de gestão relativos à entidade, atividades, programas, projetos ou ações a examinar; b) Fatores sectoriais, reguladores e outros; c) Identificação de riscos associados à entidade, atividade e ao seu ambiente, relacionados com a respetiva estratégia e objetivos; d) Quadro legal e regulamentar e outra legislação, incluindo o referencial financeiro e contabilístico aplicável; e) Objeto da auditoria; f) Governação, processos de gestão e de atividades de controlo, manuais de procedimento e de normas de controlo interno, relacionados com o objeto de auditoria; g) Gestão de recursos humanos; h) Sistemas de informação relevantes para a auditoria; i) Resultados de auditorias (internas ou externas) e outras ações de controlo anteriores; j) Planos e relatórios de atividades e relatórios e pareceres de outras entidades; k) Orçamentos, mapas de execução orçamental e alterações orçamentais; l) Demonstrações financeiras, pelo menos, dos últimos 3 anos; m) Informação oriunda da comunicação social; n) Resultados da fiscalização prévia e/ou concomitante".*

76 Englobam-se aqui quer os responsáveis pela aprovação e remessa das contas ao Tribunal de Contas, quer os responsáveis pela gestão da entidade auditada. No decurso da auditoria, os auditores identificam igualmente os autores de atos ilegais suscetíveis de gerar eventuais responsabilidades financeiras sancionatórias ou reintegratórias, nos termos do disposto nos artigos 59.º a 70.º da LOPTC.

evidências do grau de efetividade desse controlo para efeitos de avaliação do risco e determinação do nível de segurança da auditoria[77].

Os auditores deverão considerar, também, a este propósito, o descrito no ponto 8.1.1. Estudo preliminar do MAPF.

2.4. Plano Global de Auditoria

O **Plano Global de Auditoria** (PGA), consubstancia a estratégia global da auditoria e estabelece a afetação dos recursos necessários de acordo com um cronograma[78].

Compete ao Juiz Conselheiro da Área proceder à aprovação do PGA, após audição dos Juízes Conselheiros Adjuntos.

Os auditores devem considerar, também, a este propósito, o descrito no ponto 8.1.2. Plano Global de Auditoria do MAPF.

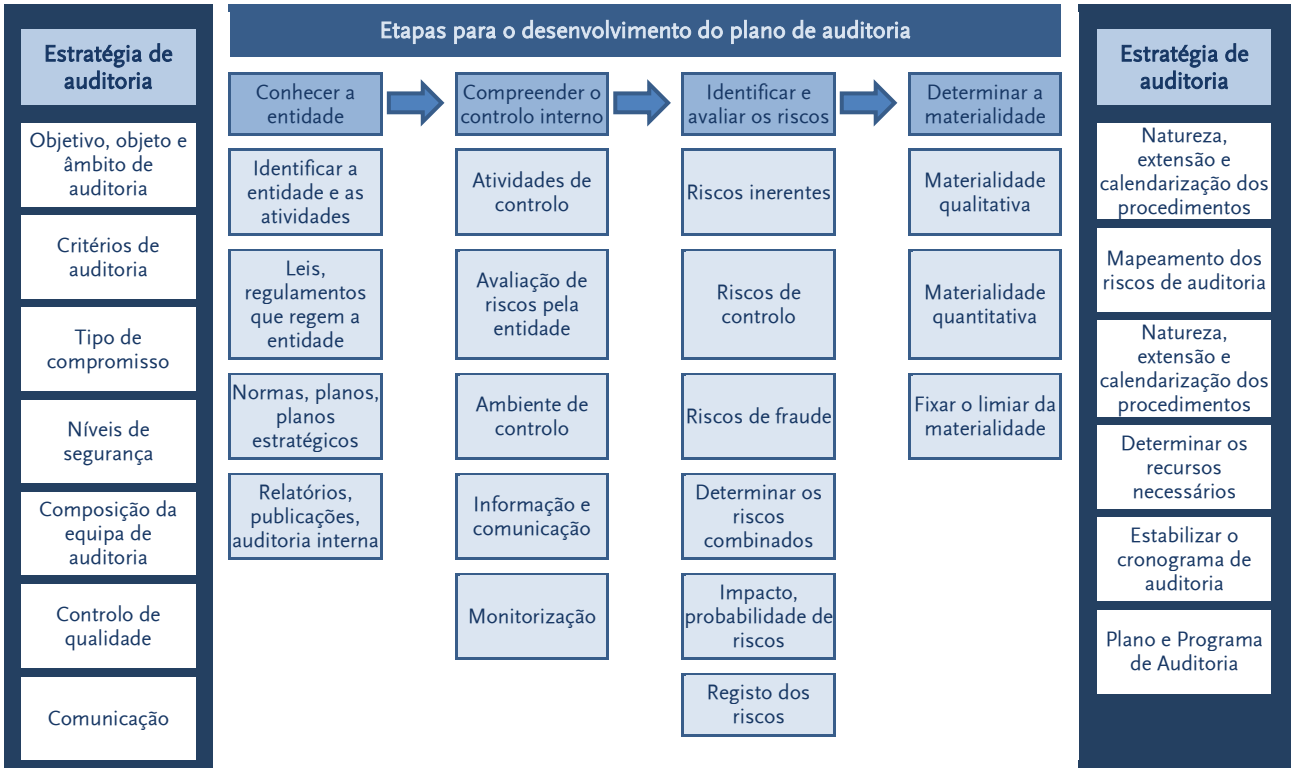


***Figura 6** – Etapas do Plano de Auditoria*

Adaptado do IDI Compliance Audit ISSAI Implementation Handbook (2022)

77 ISSAI 400:53.
78 ISSAI 4000:137.

2.4.1. Objeto de auditoria

Atendendo às atribuições e competências do Tribunal, o objeto de auditoria poderá, no concreto, assumir a forma de atividade, programa, transação financeira ou informação, podendo variar significativamente em função do âmbito da auditoria[79].

O objeto de auditoria poderá ser geral ou específico[80].

2.4.2. Âmbito de auditoria

O âmbito de auditoria deve ser descrito no PGA de forma clara e precisa, identificando-se os períodos económicos, a extensão e os limites da auditoria no que respeita à conformidade do objeto com os critérios[81].

A determinação do âmbito é influenciada pela materialidade e pelo risco identificado e por essa razão determina quais os procedimentos adequados a executar. De sublinhar que o âmbito é fixado de acordo com os critérios definidos, guiado pelo julgamento e ceticismo profissional da equipa de auditoria e pelo Tribunal[82].

2.4.3. Critérios de auditoria

Entre o objeto da auditoria e os respetivos critérios, selecionados na fase de planeamento, existe uma estreita interdependência, sendo que a definição do primeiro determina a seleção dos segundos, e o consequente trabalho dos auditores quanto a avaliar a eventual existência de violações à lei, desvios significativos ou não conformidades a partir de critérios estabelecidos[83].

Os auditores devem identificar os critérios de auditoria pertinentes, que sejam suficientemente adequados para suportar as conclusões ou as opiniões fundamentadas sobre o objeto.

Considerando que a auditoria de conformidade tem por objetivo[84] apurar se as atividades das entidades auditadas respeitam as regras legais, regulamentares e contratuais a que estão sujeitas, os critérios de auditoria consistirão no conjunto de referenciais normativos, regulamentares, contratuais, ou outros parâmetros, mediante os quais seja possível comparar e avaliar a atividade realizada.

---

79 MAPF:59, Capítulo III -"Elementos de auditoria", 3.2 "Objeto e critérios de auditoria".
80 ISSAI 400:33-34.
81 ISSAI 400: 50 e ISSAI 4000:44.
82 ISSAI 400:50.
83 ISSAI 100:26-27 e ISSAI 4000:110.
84 Capítulo I - *"Enquadramento"*, 1.3.3. *"Objetivo, âmbito e objeto"* do presente Manual.

É importante ter em consideração que a escolha dos critérios para auditar o objeto e o âmbito selecionados deve ter em conta o risco e a materialidade associados à estratégia de auditoria. As normas que constituem as fontes dos critérios de auditoria não podem ser objeto de uma interpretação isolada ou casuística, devendo ter em atenção todo o ordenamento jurídico que inclui, quer o direito nacional, quer o internacional e o direito europeu[85].

No momento da determinação dos critérios, deve atender-se à prevalência do Direito Internacional e do Direito Europeu sobre o Direito Interno.

O Tribunal de Contas detém competência para efetivar responsabilidades financeiras relativamente a factos apurados no decurso das auditorias que preencham os requisitos previstos nos artigos 59.º[86], 60.º[87], 65.º[88] e 66.º[89] da LOPTC, constituindo, por isso, a auditoria de conformidade a sede própria para proceder à identificação e densificação da prática de eventuais infrações financeiras.

A responsabilidade financeira, quer de natureza reintegratória, quer de natureza sancionatória, não é uma responsabilidade objetiva, não se basta com a verificação do facto qualificado como infração, mas antes exige uma ação culposa por parte do agente da infração[90] e [91].

A apreciação da culpa deve ter em conta os fatores elencados no n.º 1 do artigo 64.º da LOPTC.

No caso específico da responsabilidade financeira sancionatória, determina o n.º 4 do artigo 67.º, da LOPTC, "*ao regime substantivo da responsabilidade financeira sancionatória aplica-se, subsidiariamente, o disposto nos títulos I e II da parte geral do Código Penal*".

Tal significa que o auditor, ao fixar os critérios de auditoria terá também de ter em consideração a eventual necessidade de considerar normas de direito penal (designadamente, as relativas a crime continuado e aplicação da lei penal mais favorável no tempo).

2.4.4. Compreensão da entidade e do objeto a auditar

O conhecimento e a compreensão do enquadramento legal, do ambiente externo em que opera, da estrutura organizativa, da atividade e do controlo interno da(s) entidade(s) a auditar[92] são cruciais para um planeamento eficaz e para uma correta execução da auditoria.

---

85 Constituição da República Portuguesa, artigo 8.º.
86 LOPTC, artigo 59.º, sob a epígrafe *"Reposições por alcances, desvios e pagamentos indevidos"*.
87 LOPTC, artigo 60.º, sob a epígrafe *"Reposição por não arrecadação de receitas"*.
88 LOPTC, artigo 65.º, sob a epígrafe *"Responsabilidades financeiras sancionatórias"*.
89 LOPTC, artigo 66.º, sob a epígrafe *"Outras infrações"*.
90 LOPTC, artigo 61.º, n.º 5.
91 LOPTC, artigo 64.º, sob a epígrafe *"Avaliação da culpa"*.
92 ISSAI 400: 52-53; ISSAI 4000: 131-136 e MAPF:96-98, Capítulo VIII - *"Processo de auditoria"*.

É com base nesse conhecimento que o auditor avalia o risco de incumprimento dos critérios de auditoria e determina o nível de materialidade aplicável na fase da elaboração do PGA.

Na realidade, a natureza da entidade, da sua atividade e do setor onde opera influenciam o risco inerente, enquanto a sua organização e o seu sistema de controlo interno impactam o risco de controlo.

Para compreender a entidade auditada e o respetivo ambiente, os auditores devem proceder ao levantamento de informação sobre a mesma, com vista a apreender elementos fundamentais, tais como:

- Natureza jurídica;
- Enquadramento legal e regulamentar;
- Missão e orientações comunicadas no âmbito de poderes de superintendência ou tutela, se aplicável;
- Níveis de responsabilidade e respetivas competências, legais ou delegadas;
- Recursos disponíveis afetos (orçamentais, humanos, patrimoniais);
- Planeamento estratégico e operacional;
- Infraestrutura ética;
- Regulação de procedimentos;
- Decisões de gestão relevantes para o objeto da auditoria;
- Reporte de atividade e prestação de contas;
- Ambiente de controlo, incluindo os controlos externo e interno.

Para obter informação relevante sobre os itens acima enunciados podem ser utilizadas, designadamente, as seguintes fontes de informação:

- Normas constitucionais legais e regulamentares, leis orgânicas das entidades, a legislação que regule o setor de atividade em que se inserem, a legislação de natureza financeira e contabilística aplicável;
- Normas supranacionais (europeias e internacionais), se aplicável;
- Cartas de missão e documentos nos quais se encontrem vertidas orientações dirigidas à(s) entidade(s) auditada(s);

- Delegações de competências devidamente publicadas e respeitantes ao período a auditar;
- Orçamento anual e plurianual e documentos dos quais constem os recursos afetos à entidade no período da auditoria;
- Planos estratégicos e operacionais;
- Códigos de Ética;
- Manuais de procedimentos referentes às áreas a auditar;
- Atas dos órgãos executivo e deliberativo, se aplicável;
- Relatórios de atividades atual e dos anos a auditar;
- Demonstrações orçamentais, financeiras e económicas atuais e dos anos a auditar;
- Documentos intercalares fornecidos pelo Fiscal Único ou ROC ou SROC relativos à gestão e registo contabilístico das operações da entidade nos anos relevantes;
- Relatório de auditoria subjacente às Certificações Legais de Contas dos anos relevantes;
- Certificações Legais de Contas dos anos relevantes;
- Relatórios da auditoria interna, caso existam;
- Relatórios de auditoria do Tribunal de Contas, do Tribunal de Contas da União Europeia, da IGF e de inspeções setoriais;
- Página(s) oficial da(s) entidade(s) na internet;
- Notícias sobre a entidade ou relativas ao objeto da auditoria, veiculadas através dos meios de comunicação social.

Caso o objeto ou o âmbito da auditoria a realizar envolva várias entidades (por exemplo, o desenvolvimento de um programa ou de um projeto financiado pelo orçamento do Estado, cuja execução seja da responsabilidade de vários serviços ou organismos) os auditores devem obter a compreensão de todas as entidades envolvidas.

2.4.5. Compreensão do controlo interno

A compreensão da entidade e do objeto a auditar, pressupõem também o conhecimento e avaliação do respetivo **sistema de controlo interno**[93].

O sistema de controlo interno de uma entidade compreende o plano de organização e o conjunto de métodos, medidas e procedimentos adotados pelos órgãos de gestão com vista a minimizar o risco de não cumprimento com as leis e normas estabelecidas e a garantir, com razoável segurança, a fiabilidade da informação produzida e a salvaguarda dos recursos e ativos da entidade, detetando erros e fraudes e a assegurar que as atividades desenvolvidas respeitam princípios de legalidade e ética e são orientadas por critérios de eficiência e eficácia.

Os auditores devem compreender o controlo interno formalmente concebido e implementado, com vista a avaliar a sua fiabilidade para, com eficácia e eficiência, impedir ou detetar a ocorrência de atos ou omissões materialmente relevantes, quer ao nível da entidade, quer das suas operações, não conformes com as leis e regulamentos aplicáveis.

O objetivo da identificação e avaliação do sistema de controlo interno é contribuir para uma segurança razoável[94] quanto ao cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.

Ao realizar testes preliminares aos controlos, os auditores pretendem obter evidência da existência de controlos-chave e da sua operação contínua, consistente e eficaz, analisando se os mesmos, individualmente ou em combinação com outros, são suscetíveis de prevenir, detetar e corrigir desvios materiais ou com impacto na atividade da entidade. O auditor, de acordo com o seu julgamento profissional, deve identificar quais os controlos relevantes (controlos-chave) para a prossecução das leis e regulamentos aplicáveis (individualmente ou em combinação com outros).

Para tanto, deve ter presente que o número de controlos-chave a selecionar para a realização de testes é o mínimo absoluto para garantir que todos os riscos relevantes sejam cobertos, designadamente:

- A dimensão, a diversidade de setores e a complexidade das operações da entidade auditada;
- O quadro regulador e normativo aplicável;

---

93 ISSAI 400:53 e ISSAI 4000:131.

94 Por melhor que seja a conceção e implementação de um sistema de controlo interno, este apenas pode proporcionar um certo grau de segurança a uma entidade (confiança razoável), uma vez que não consegue eliminar todos os riscos, mas apenas minimizá-los.

- A estruturação e complexidade dos sistemas que integram o controlo interno;
- A materialidade e a importância do risco relacionado.

Com o objetivo de ser confirmado o funcionamento dos controlos, os auditores realizam *"walk-through tests"* a um reduzido número de operações. De sublinhar que obter um entendimento dos controlos de uma entidade não significa a realização de um teste da sua eficácia operacional, esse teste é realizado na fase de execução da auditoria.

De nota, que a existência de controlos manuais ou automáticos no sistema de controlo interno afeta a forma como as operações são iniciadas, registadas, processadas e relatadas. Para entender o controlo interno, os auditores devem considerar se, e em que medida, a entidade respondeu aos **riscos decorrentes do uso de TI** (processamento impreciso, acesso e alterações não autorizados, perda potencial de dados) ou **sistemas manuais** (os controlos podem ser contornados ou substituídos, erros e enganos podem ocorrer).

Ao avaliar e testar os controlos, os auditores devem considerar cuidadosamente as limitações inerentes aos controlos internos, bem como a sua relação custo-benefício.

Para o efeito, devem considerar o seguinte:

- Fragilidades/deficiências dos sistemas de TI;
- Documentos assinados sem verificação;
- Substituição ou não aderência de controlos pelos órgãos de gestão;
- Mudanças no pessoal-chave;
- Alterações no processamento de operações;
- Conluio.

A **avaliação do controlo interno** é efetuada através da avaliação dos seus **cinco componentes**[95], como se descreve:

1. Avaliação do "**ambiente de controlo**"[96], que deve permitir concluir sobre:

[95] De acordo com a metodologia COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – Ver MAPF:7.2 - *"Conceber e executar procedimentos de avaliação do risco"*, Capítulo VII - *"Procedimentos de auditoria"*.

[96] ISSAI 400:53 e ISAAI 4000:136.

- Cultura de comportamento ético, refletida nas atitudes e ações dos titulares dos órgãos de gestão e na aplicação e observância de boas práticas de conduta e integridade;
- Capacitação percecionada pela entidade auditada para a gestão do risco;
- Governação dos riscos relevantes para a missão e para a realização dos objetivos da entidade.

2. Avaliação do "**processo de avaliação do risco**", devendo os auditores concluir sobre a efetiva implementação de um processo consubstanciado em:
   - Procedimentos operacionais, formalmente definidos e aplicados, para identificar e mapear os riscos e categorizá-los em função do efeito/impacto/consequência esperado da sua ocorrência, bem como da probabilidade do respetivo evento;
   - Procedimentos concebidos para avaliar a eficácia e eficiência operacional na prevenção e deteção de desvios materialmente relevantes, ao nível da entidade e do seu ambiente de controlo.
3. Avaliação dos "**procedimentos de controlo**", em que se identificam os controlos relevantes para a auditoria, nomeadamente aqueles que se relacionam com riscos significativos de não conformidade. Para a avaliação dos procedimentos de controlo os auditores devem verificar se existem normas de controlo interno e um processo para garantir que os controlos são aplicados em conformidade com as mesmas. Deve também ser compreendida/avaliada a forma como a entidade responde aos riscos provenientes das tecnologias de informação, considerando que estas afetam as atividades de controlo, sendo importante que mantenham a integridade da informação e a segurança dos dados processados.
4. Avaliação da "**informação e comunicação**", em que os auditores devem conhecer, designadamente, os processos de recolha de informação e a forma de comunicação na entidade, se a informação é transmitida atempadamente de forma adequada a quem dela necessita, incluindo as novas políticas e procedimentos, se existem incentivos à denúncia de incumprimentos da legislação.

5. Avaliação da "**monitorização**", em que os auditores devem conhecer as principais atividades da entidade a este respeito, concretamente se as políticas, medidas e ações definidas são objeto de um acompanhamento contínuo dos respetivos riscos, fundado em indicadores chave por tipo de atividades e/ou operações.

Em síntese, a compreensão da entidade e do seu sistema de controlo interno fornecem informação para responder a duas questões: **i) existe controlo interno** e, em caso afirmativo, **ii) qual o seu grau** (provável) **de confiança** (segurança e fiabilidade da informação) **e de eficácia** (prevenção e deteção de erros e irregularidades).

A resposta a estas questões terá, no entanto, de ser confirmada (na fase de execução da auditoria) através da realização de procedimentos de avaliação do risco, que deverão incluir a aplicação de técnicas de auditoria (exame documental, indagações, inquéritos, inspeção, observação ou outras) sobre aqueles controlos que o auditor, de acordo com o seu juízo profissional, considerar relevantes, tendo em conta o objeto e o âmbito da auditoria de conformidade e que se desenvolvem mais adiante, no ponto 3.1.1.

2.4.6. Avaliação do risco

Os procedimentos de avaliação de risco são realizados/executados com o objetivo de obter uma compreensão do seguinte:

- Da entidade e do seu ambiente, identificando assim os riscos inerentes à área em questão, incluindo riscos de fraude[97];
- Dos procedimentos de controlo interno, para ajudar a identificar os riscos de controlo.

Assim, no âmbito de uma auditoria de conformidade, os auditores devem realizar uma avaliação do risco[98] para identificar e analisar os riscos de não conformidade[99].

À luz dos critérios de auditoria, do âmbito e das características da entidade auditada, os auditores devem efetuar uma **avaliação do risco devidamente documentada** para determinar a natureza, calendarização e extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados[100].

---

97 Capítulo I - *"Enquadramento"*, 1.4.6. *"Risco de fraude"* do presente Manual·

98 O mapeamento dos riscos pode basear-se nas conclusões de auditoria de anos anteriores, desenvolvimento do sector, importância para os utilizadores (Parlamento, cidadãos, etc.) e meios de comunicação social.

99 ISSAI 100:46 e ISSAI 4000:54.

100 ISSAI 4000:52-53.

O risco associado a um tópico de auditoria deve ser avaliado, dependendo da probabilidade de ocorrência dos principais fatores identificados e do seu potencial impacto. Essa avaliação pode ser documentada através de uma **matriz de risco**.

Ao identificar e avaliar os riscos inerentes e de controlo, os auditores podem definir a natureza e a extensão dos procedimentos necessários para a recolha de evidências e testar a conformidade com os critérios. **Quanto maior o nível de risco, maior a extensão do trabalho de auditoria que será necessário efetuar para reduzir o risco de deteção e alcançar o nível aceitável de risco de auditoria**[101].

A identificação dos riscos de não conformidade e o seu potencial impacto nos procedimentos de auditoria devem ser considerados durante todo o processo de auditoria[102]. Com efeito, a avaliação dos riscos efetuada, pelos auditores, pode mudar durante o decurso da auditoria, à medida que são obtidas evidências adicionais de auditoria ou novas informações, incompatíveis com as evidências que serviram de base à avaliação inicial dos riscos. Nestes casos, os auditores devem rever a avaliação e, se necessário, modificar os procedimentos de auditoria planeados.

Tal como se constata no ponto 1.4.5. "Risco de auditoria" do Capítulo I do presente Manual de Auditoria de Conformidade e ainda no ponto 7.2. Conceber e Executar Procedimentos de Avaliação do Risco do MAPF[103].

2.4.7. Materialidade

A materialidade deve ser considerada pelo auditor ao longo de todo o processo de auditoria[104], designadamente nas fases de planeamento, avaliação das evidências e elaboração do relatório. Na fase de planeamento, a determinação da materialidade ajuda o auditor na formulação das questões de auditoria com relevância para os interessados no processo

A determinação da materialidade baseia-se no julgamento profissional do auditor[105], sobre o que interpreta serem as necessidades dos interessados na matéria auditada, devendo considerar determinada operação como material quando seja razoável entender que a sua

---

101 ISSAI 4000:56.

102 ISSAI 400:54.

103 MAPF:224-235, Capítulo VII - *"Procedimentos de auditoria"*, 7.2. *"Conceber e executar procedimentos de avaliação do risco"*.

104 MAPF:147, 158-159, Capítulo V - *"Princípios gerais de auditoria"*, 5.1.5. *"Materialidade"*; ISSAI 100:43; ISSAI 400:47, 58 e ISSAI 4000:128.

105 MAPF:145-146, 149, Capítulo V - *"Princípios gerais de auditoria"*, 5.1.5. *"Materialidade"*; ISSAI 400:43, 47 e ISSAI 4000:73.

qualificação como conforme ou desconforme com os critérios de auditoria é suscetível de influenciar as decisões dos interessados nessa matéria.

O facto de o Tribunal de Contas ser uma ISC com competências jurisdicionais, designadamente para a efetivação de responsabilidades financeiras, implica que o auditor considere materiais todas as operações[106] que venham a revelar-se suscetíveis de constituir ilícitos de natureza financeira para efeitos de gerar as consequentes responsabilidades.

A materialidade é muitas vezes considerada em termos de valor numérico, designadamente pela consideração de uma determinada percentagem face a um referencial, mas pode assumir outros aspetos, quantitativos ou qualitativos[107].

Numa auditoria de conformidade dirigida a entidades do setor público a materialidade qualitativa assume-se, muitas vezes, como preponderante[108]. A materialidade quantitativa assume particular importância em trabalhos de certificação.

A natureza e as características de uma determinada operação ou o especial contexto em que a mesma ocorre podem determinar a sua materialidade, independentemente do valor. A ocorrência de fraude[109] pode igualmente ser um fator determinante para a consideração das operações subjacentes como materiais.

2.4.8. Evidências de auditorias e respetivas fontes

Conforme decorre da definição de auditoria de conformidade, constante do ponto 1.3.1. do Capítulo I, deste manual, o objetivo último deste tipo de auditoria é a emissão de um juízo/opinião acerca do cumprimento por parte das entidades auditadas das normas legais e/ou outras a que estejam juridicamente vinculadas (os critérios de auditoria) no desenvolvimento das atividades que lhes cabe prosseguir com vista à realização do interesse público.

A emissão desse juízo/opinião fica dependente da obtenção, ao longo do processo de auditoria, mas sobretudo na fase de execução/trabalho de campo, de informações e evidências[110] que habilitem os auditores a formar uma conclusão sobre se o objeto auditado cumpre, em todos os aspetos relevantes, com os critérios estabelecidos.

---

106 MAPF:140, Capítulo V - *"Princípios gerais de auditoria"*, 5.1.5. *"Materialidade"* e ISSAI 4000:103, 126.

107 MAPF:148-149, Capítulo V - *"Princípios gerais de auditoria"*, 5.1.5. *"Materialidade"*; ISSAI 100:43; ISSAI 400:47 e ISSAI 4000:127-130.

108 MAPF:151 e 155, Capítulo V - *"Princípios gerais de auditoria"*, 5.1.5. *"Materialidade"*.

109 MAPF:140, Capítulo V - *"Princípios gerais de auditoria"*, 5.1.5. *"Materialidade"* e ISSAI 400:47.

110 MAPF 304-311, Capítulo VIII - *"Processo de auditoria"*, 8.2.4. *"Obter e avaliar evidências"*.

As evidências a obter mediante a aplicação das técnicas de recolha[111], que mais adiante se irão enumerar no capítulo III, devem ser suficientes (relativamente à quantidade de informação obtida) e apropriadas (relativamente à qualidade de informação obtida)[112].

Na fase de planeamento o auditor deve conceber as técnicas de recolha de evidência que, de acordo com o seu juízo/opinião profissional, considere mais adequadas para determinar se o objeto auditado cumpre com os critérios aplicáveis. Ao fazê-lo, deverá, no entanto, ter em consideração a relação custo/beneficio entre as técnicas desenhadas e o resultado que se espera obter com as mesmas.

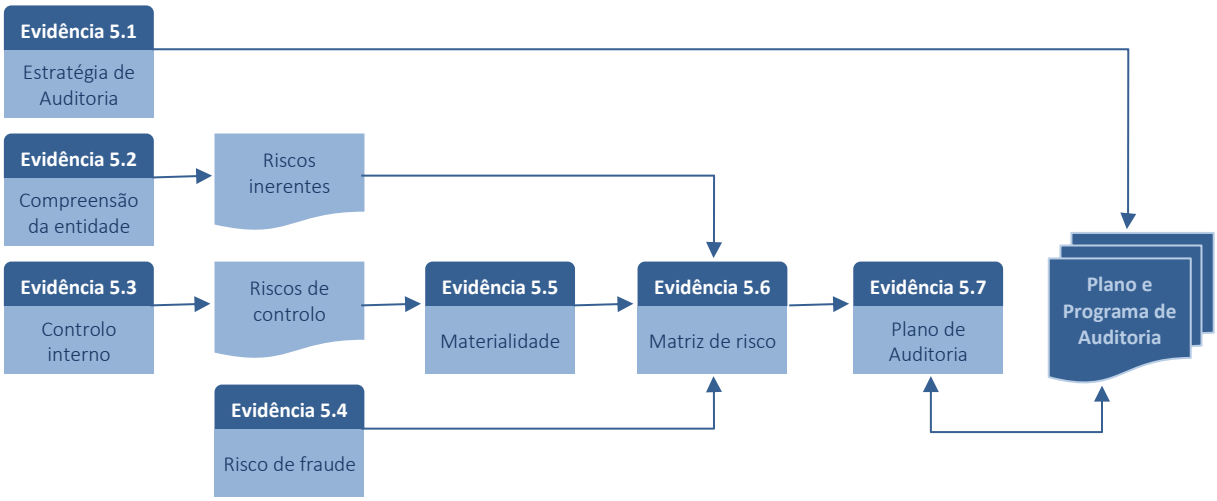


Figura 7 – Evidências do Plano Global de Auditoria

Adaptado IDI Compliance Audit ISSAI Implementation Handbook (2022)

2.4.9. Quadro metodológico de obtenção de evidências

O "quadro metodológico de obtenção de evidências" ou "matriz de planeamento", que faz parte integrante (**anexo**) do PGA, mostra de que forma se projeta obter as evidências necessárias para dar resposta às questões de auditoria. Este documento relaciona a partir do objetivo, as várias questões de auditoria e, para responder a cada uma, definem-se os critérios a utilizar, as informações a recolher, as respetivas fontes e os procedimentos/técnicas para a recolha e tratamento das informações. De sublinhar, ainda, que no PGA as técnicas são enunciadas de forma genérica, sendo as mesmas reavaliadas em sede de execução.

OBJETIVO: Enunciar de forma clara o objetivo de auditoria

[111] MAPF:223, Capítulo VII - *"Procedimentos de auditoria"*, 7.1. *"Considerações gerais"*.

[112] MAPF:236, Capítulo VII - *"Procedimentos de auditoria"*, 7.3. *"Conceber e executar procedimentos adicionais de auditoria"*.

QUESTÕES DE AUDITORIA	CRITÉRIOS / REFERENCIAS	INFORMAÇÕES REQUERIDAS (Evidencias)	FONTES DE INFORMAÇÃO (Fontes das Evidencias)	TÉCNICAS DE RECOLHA	TÉCNICAS DE EXAME	LIMITAÇÕES	RESULTADOS ESPERADOS (O que a análise vai permitir dizer)
(……)	(……)	(…..)	(…..)	(…..)	(……)	(…..)	(…..)

Instruções de preenchimento: (preencher durante a fase de planeamento): **1.º passo:** Delimitar o objetivo da auditoria; **2.º passo:** Detalhar o objetivo em questões de auditoria (a seleção das questões deve ser feita em função do objetivo e do âmbito); **3.º passo:** Explicitação das informações necessárias e respetivas fontes; **4.º passo:** Revisão da matriz (coerência logica entre objetivo e as questões, e entre as questões e as possíveis conclusões, tendo em conta as limitações previstas).

Figura 8 *– Quadro metodológico de obtenção de evidências*

Fonte: Elaboração própria.

2.4.10. Comunicação

O auditor deve manter uma comunicação efetiva com as entidades auditadas durante todo o processo de auditoria, desde o planeamento até à elaboração e aprovação do relatório final, respeitando o estabelecido na ISSAI 400: 45, 49 e ISSAI 4000:96-100.

O objeto, âmbito, critérios da auditoria e nível de segurança devem ser comunicados à entidade auditada.

O auditor deve, ainda, comunicar aos responsáveis pela gestão da entidade auditada os constrangimentos e dificuldades relevantes verificados no decurso da auditoria, bem como as situações de não conformidade detetadas, ainda que numa análise preliminar, mencionando, se for o caso, o caráter não definitivo da análise e das consequências jurídicas dela resultantes[113].

O momento e o modo da comunicação devem ser avaliados pelo auditor, atenta a fase de auditoria e o grau de gravidade das situações de desconformidade detetadas, podendo a comunicação ser concretizada de forma oral ou por escrito, ou combinando as duas.

O auditor pode, também, comunicar aos responsáveis da entidade auditada situações de desconformidade menos relevantes, que inclusivamente possam não ser levadas ao relatório de auditoria, como forma de habilitar aquela entidade a corrigir procedimentos e evitar a verificação futura do mesmo tipo de desconformidades.

[113] As referidas comunicações carecem do prévio conhecimento e autorização dos dirigentes e do Juiz responsável pela ação de controlo.

2.4.11. Controlo de qualidade

Os auditores devem realizar as ações de controlo em consonância com as normas profissionais sobre o **controlo de qualidade**[114].

Neste âmbito, os auditores observam as normas profissionais e requisitos regulamentares e legais a que os relatórios devem obedecer[115].

Os bons padrões e boas práticas sobre o **controlo de qualidade,** relativos à atribuição e compreensão das responsabilidades em matéria de condução, supervisão e revisão dos trabalhos de auditoria, constam no MAPF: 99 a 110[116], os quais serão objeto de atualização em consonância com a aplicação da ISSAI 140.

Os procedimentos conexos com o controlo de qualidade podem consistir numa adequada supervisão, revisão dos trabalhos, troca de opiniões, formação profissional em matérias especificas, e ser executados na fase de planeamento, execução ou de relato.

Os controlos de qualidade no Tribunal estão devidamente documentados através de "**formulários**" que integram a "**pasta de auditoria**" ou na aplicação ***ModInAudit***.

2.4.12. Equipa de auditoria e outros recursos

A afetação de recursos deve ser realista, assegurar que os elementos da equipa de auditoria têm os conhecimentos e a experiência necessários para a realizarem com qualidade e, quando necessário, prever o recurso a peritos externos, ou técnicos de outros departamentos[117].

Aos auditores deve, também, ser assegurado o acesso a toda a informação relevante.

2.4.13. Calendarização

A calendarização deve ser realista e abranger todas as fases da auditoria[118], assegurando um período adequado para o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria.

O incumprimento dos prazos estabelecidos deverá ser devidamente justificado, superiormente autorizado, e ficar documentado no processo de auditoria.

2.4.14. Alterações ao Plano Global de Auditoria

Os auditores devem atualizar tanto o PGA[119] como o PA[120] sempre que se revele necessário.

---

114 ISSAI 400:44.
115 ISSAI 4000:80.
116 MAPF:99-110, Capítulo V - *"Princípios gerais de auditoria"*, 5.1.2. *"Controlo de qualidade"*.
117 ISSAI 100:41; ISSAI 400:45 e ISSAI 4000:85.
118 ISSAI 4000:137.
119 ISSAI 4000:137.
120 ISSAI 400:56 e ISSAI 4000:141.

Todas as alterações ao PGA e PA devem ser superiormente autorizadas e ficarem documentadas no processo de auditoria.

2.5. Programa de Auditoria

Os aspetos fundamentais da auditoria a realizar constam do PGA[121], sendo necessário detalhar posteriormente com mais pormenor alguns desses aspetos, sobretudo após a avaliação do sistema de controlo interno da entidade a auditar[122] e de uma eventual revisão da estratégia de auditoria em função dessa avaliação (maior ou menor confiança no sistema de controlo interno e consequente acréscimo ou redução de outro tipo de procedimentos previstos).

Nesse sentido, haverá que elaborar um **Programa de Auditoria**, o qual se pode caracterizar como um conjunto de procedimentos, dirigido à equipa de auditoria, que particulariza as áreas, as operações, registos ou documentos a analisar, detalhando a respetiva natureza e extensão, as técnicas de auditoria a aplicar, incluindo a justificação para a amostra selecionada, estabelecendo uma calendarização para a realização desses procedimentos e explicitando os recursos humanos e outros a afetar à execução do trabalho.

Nos termos do Regulamento do Tribunal de Contas, compete ao Juiz Conselheiro Responsável pela Área a aprovação inicial e de subsequentes alterações ao Programa de Auditoria, devendo, este, estar permanentemente atualizado de acordo com as alterações que forem sendo introduzidas nos trabalhos a efetuar. No entanto, em alguns casos devidamente fundamentados pode não haver lugar à sua elaboração.

2.5.1. Testes aos controlos

Na fase de planeamento, os auditores, através do estudo da entidade a auditar e do respetivo sistema de controlo interno, tomam conhecimento acerca da existência, ou não, de procedimentos instituídos pela gestão com vista a garantir que essa entidade atua em conformidade com as regras legais que a regem.

---

[121] A preparação do PGA compete à equipa afeta à realização da auditoria sob a direção e supervisão dos dirigentes de 1.º e 2.º nível, em conformidade com as orientações transmitidas pelo Juiz Conselheiro Responsável vide para o efeito MAPF:275, Capítulo VIII - *"Processo de auditoria"*, 8.1.2. *"Plano global de auditoria"*.

[122] Essa avaliação, em alguns casos, será possível logo na elaboração do estudo preliminar, mediante o conhecimento aprofundado dessa entidade e, noutros casos, só será possível efetuar já na fase de execução, no decurso do trabalho de campo, na própria entidade a auditar e em função do resultado dos testes efetuados aos controlos mais relevantes tendo em consideração os objetivos específicos da auditoria.

Porém, a mera existência desses procedimentos não permite concluir sobre a sua eficácia, pois para tal será necessário apurar qual o grau de aderência que esses procedimentos encontram junto dos colaboradores da entidade, ou seja, se são efetivamente cumpridos.

Sem prejuízo da aplicação dos procedimentos de avaliação do risco em momento inicial da auditoria, a execução posterior de procedimentos adicionais de auditoria deve ser considerada ao longo de todo o processo de auditoria, para efeitos de corroborar a avaliação preliminar do risco, podendo, no entanto, esta ser alterada em função das evidências adicionais de auditoria entretanto obtidas.

Por forma a atingirem o supramencionado objetivo, os auditores dispõem de toda uma série de técnicas[123] de recolha de informação, salientando-se as seguintes:

- **Entrevistas[124] com os colaboradores que exercem funções em determinadas áreas[125].**

  Exemplo:

  Caso exista uma unidade orgânica com competência específica para preparar e desenvolver todos os procedimentos relativos à contratação pública: i) qual a formação académica dos respetivos trabalhadores? ii) O Órgão de gestão incentiva o recurso ao ajuste direto?

- **Análise de documentos previamente selecionados, para confirmar se o procedimento foi adequadamente aplicado ao longo de todo o período.**

  Exemplo:

  Caso exista na entidade auditada um regulamento para a aquisição de bens e serviços e que estabeleça um circuito processual interno a ser observado, verificar se esse regulamento foi efetivamente aplicado no período abrangido pela auditoria;

- **Observação direta da técnica de controlo em funcionamento, completada com entrevistas apropriadas aos executantes.**

  Exemplo:

[123] ISSAI 4000:158.
[124] Sustentadas em questionários previamente elaborados pela equipa de auditoria.
[125] ISSAI 4000:159.

De que forma é dado cumprimento ao disposto nas alíneas b) e c) do n.º 3 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho[126]?

Caso os auditores encontrem alguns erros ou anomalias terão de avaliar a sua importância e justificação, para determinar se se trata de situações pontuais, isoladas e pouco relevantes, insuscetíveis de afetar a confiança no sistema de controlo interno no seu todo, ou, relativamente aos controlos-chave avaliados, ou, se, pelo contrário, são indícios de que os mesmos não funcionam.

O resultado obtido com os testes preliminares aos controlos comporta três tipos de interpretações:

a) Os controlos funcionam de forma consistente e contínua durante o período abrangido pela auditoria, pelo que os auditores podem manter o planeamento;

b) Apesar de detetadas algumas fraquezas na eficácia e continuidade dos controlos, no geral o sistema de controlo interno continua a ser merecedor de algum grau de confiança. Nesta situação, porém, os auditores devem rever o nível de risco de controlo inicialmente definido;

c) Os controlos não são fiáveis, ou porque não correspondem ao que era expectável, ou porque ficou demonstrado que não funcionaram durante todo o período em análise, ou, ainda, porque pura e simplesmente não foi possível testá-los. Nestas circunstâncias, caso a estratégia de auditoria seja baseada na confiança do sistema de controlo interno, deverá esta ser alterada, com o consequente reforço da realização de testes substantivos para obtenção de evidências que suportem as conclusões de auditoria e diminuição do risco de auditoria.

2.5.2. Seleção das técnicas de recolha de evidências

A determinação da natureza, duração e extensão dos procedimentos tendentes à obtenção de evidências varia consoante o tipo, o objeto e o grau de segurança da auditoria e tem subjacente o juízo/opinião profissional do auditor.

A recolha de evidências (suficientes e apropriadas) para compreender e avaliar o objeto da auditoria depende do nível de segurança (qualidade), dos critérios de auditoria, da

[126] Procedimentos Necessários à Aplicação da Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso, alterada pelas Leis n.ºs 64/2012,de 20 de dezembro, 66-B/2012, de 31 de dezembro e pelo Decreto-Lei n.º99/2015, de 2 de junho: De que forma a entidade procede ao registo no sistema informático de apoio à execução orçamental dos compromissos assumidos e à atribuição de um número de compromisso válido e sequencial em cada ordem de compra, nota de encomenda ou documento equivalente.

materialidade (associada ao risco definido), do objeto e do âmbito de auditoria, tal como definidos no Plano e no Programa de Auditoria.

Os auditores devem selecionar as técnicas de auditoria, abordadas no âmbito do **Capítulo III,** que lhes permitam obter uma conclusão com grau de segurança razoável.

CAPÍTULO III

EXECUÇÃO

ÍNDICE

O PRESENTE CAPÍTULO:

- Centra-se na fase de execução da auditoria, desenvolve as matérias da seleção das técnicas, da amostra, da recolha de evidências e as suas especificidades na recolha de prova de eventuais infrações financeiras e da respetiva avaliação pelo auditor, com vista à formulação de observações e conclusões de auditoria.

NORMAS **ISSAI*** PERTINENTES:

** International Standards of Supreme Audit Institutions, emitidas pela INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions*

Nível 3 – Princípios Fundamentais de Auditoria:

ISSAI 400 – *Compliance Audit Principles*

Nível 4 – Normas de Auditoria:

ISSAI 4000 – *Compliance Audit Standards*

Guia de Orientação:

GUID 4900 – *Guidance on Authorities and Criteria to be Considered while Examining the Regularity and Propriety Aspects in Compliance Audit*


TRIBUNAL DE
CONTAS

III. EXECUÇÃO

3.1. Execução da auditoria

A fase de execução, enquadrada no ponto 8.2 do MAPF, compreende a obtenção e avaliação de evidências (em quantidade e qualidade suficientes) que respondam às questões de auditoria, e sustentem as observações e conclusões de auditoria, incluindo, se for o caso, as relativas a eventuais ilícitos financeiros e à correspondente responsabilidade. Esta fase obedece ao cronograma e à metodologia constantes do PGA e do PA.

3.1.1. Evidências/provas de auditoria

Conforme decorre da definição de auditoria de conformidade, constante do ponto 1.3.1 do Capítulo I, o objetivo último deste tipo de auditoria é a emissão de um juízo/opinião acerca do cumprimento por parte das entidades auditadas das normas legais e/ou outras a que estejam juridicamente vinculadas (os critérios de auditoria) no desenvolvimento das atividades que lhes cabe prosseguir com vista à realização do interesse público.

O auditor deve obter evidências/provas[127] suficientes e apropriadas[128] que permitam a formulação de observações, conclusões ou juízo/opinião de auditoria, bem como a evidenciação de eventuais infrações financeiras ou de ilícitos de outra natureza (designadamente criminal, que hajam de ser comunicados ao Ministério Público). Sobre as mesmas deve guardar a necessária confidencialidade[129] e garantir que a sua utilização cumpre com as normas reguladoras da proteção de dados.

A natureza[130] e as fontes das evidências/provas a recolher pelo auditor[131] são determinadas pelo objeto, âmbito e critérios da auditoria, podendo ser de natureza predominantemente quantitativa ou qualitativa, ou de uma combinação de ambas, devendo o auditor, atento o julgamento e ceticismo profissional, ponderar sobre a necessidade de recolher e comparar evidências de várias fontes.

---

127 MAPF:304, Capítulo VIII - *"Processo de auditoria"*, 8.2.4. *"Obter e avaliar evidências"* e ISSAI 4000:159.

128 MAPF:306, Capítulo VIII - *"Processo de auditoria"*, 8.2.4. *"Obter e avaliar evidências"*; ISSAI 100:50 e ISSAI 400:57.

129 Código de Conduta dos Serviços de Apoio do Tribunal de Contas, artigo 15.º, n.º 2, alínea b), aprovado em anexo ao Despacho n.º 8918/2020, de 20 de agosto, publicitado na 2.ª série do Diário da República n.º 182, de 17 de setembro, no qual pode ler-se: "*Os trabalhadores adotam uma conduta cautelosa quanto ao equilíbrio que deve ser assegurado entre a obrigação institucional e interna de transparência e os deveres de confidencialidade, competindo -lhes: (...) b) Observar a confidencialidade da informação a que têm acesso, em especial no âmbito das ações de controlo ou jurisdição;*".

130 ISSAI 100:50 e ISSAI 4000:160-169.

131 MAPF:305, Capítulo VIII - *"Processo de auditoria"*, 8.2.4. *"Obter e avaliar evidências"*.

A suficiência das evidências/provas prende-se com a quantidade das mesmas e encontra-se relacionada com o risco de auditoria e com o nível de segurança[132], sendo que no nível de segurança razoável obriga à recolha de mais evidências do que o nível de segurança limitada.

O auditor recolhe evidências utilizando para o efeito as seguintes técnicas[133]:

- Observação;
- Inspeção;
- Inquérito;
- Confirmação externa;
- Reexecução;
- Recálculo;
- Testes substantivos;
- Testes aos controlos-chave;
- Procedimentos analíticos.

As técnicas de recolha de evidências selecionadas pelo auditor podem ser diferentes dependendo do nível de segurança definido: enquanto para um nível de segurança limitada, em regra, o auditor utilizará procedimentos analíticos e de inspeção, para um nível de segurança razoável utilizará uma combinação de técnicas.

O auditor deve selecionar as técnicas de recolha de evidências que, de acordo com o seu juízo/opinião profissional, considere mais adequadas para determinar se o objeto cumpre os critérios de auditoria. Para o efeito, deve atender à relação custo/benefício entre as técnicas selecionadas e o resultado que com as mesmas poderá obter.

Durante a execução dos trabalhos de recolha de evidência, o auditor pode ter necessidade de alterar os procedimentos de auditoria inicialmente planeados ou de recolher evidências/ provas adicionais às inicialmente planeadas, podendo, designadamente, verificar-se a necessidade de introduzir aditamentos no PGA ou no PA.

---

[132] MAPF:307, Capítulo VIII - *"Processo de auditoria"*, 8.2.4. *"Obter e avaliar evidências"*.

[133] Para maiores desenvolvimentos sobre cada uma das mencionadas técnicas: MAPF:223, Capítulo VII - *"Procedimentos de auditoria"*, 7.1. *"Considerações gerais"* e ISSAI 4000:160-169.

As evidências/provas são consideradas apropriadas em função da sua relevância, validade e fiabilidade.

Em regra, a inexistência de evidência suficiente e apropriada verificada ao longo dos procedimentos determina a necessidade de extensão daqueles procedimentos. Regista-se, contudo, que a obtenção de uma maior quantidade de evidências não é suscetível de compensar a sua deficiente qualidade.

Atendendo às competências jurisdicionais do Tribunal de Contas, o auditor deve, sempre que aplicável, desenvolver os procedimentos necessários à obtenção de evidências/provas suficientes e apropriadas para a evidenciação de eventuais ilícitos financeiros ou de outra natureza (designadamente criminais, para efeitos de comunicação ao Ministério Público) e para a sua imputação subjetiva. De notar ainda que, quando estejam em causa eventuais ilícitos, de natureza financeira ou outra, e o auditor recorra ao inquérito para obtenção de evidências/provas, deve ponderar da necessidade da sua realização por escrito[134], dirigindo questões aos responsáveis cujas respostas, também na forma escrita, lhe permitam a formulação de observações e conclusões devidamente comprováveis.

Os procedimentos tendentes à obtenção de evidências devem ser devidamente documentados, permitindo a rastreabilidade do trabalho realizado e a avaliação sobre a correção das observações e conclusões da auditoria, com destaque para as relativas à evidenciação de eventuais responsabilidades financeiras.

Sempre que, no decurso da execução da auditoria, o auditor se depare com atos, procedimentos, ou contratos ilegais ou irregulares que evidenciem situações suscetíveis de configurar eventuais ilícitos de natureza financeira e constituir infração financeira de natureza sancionatória ou reintegratória ou outra infração, esta última prevista no artigo 66.º da LOPTC, que não haviam sido inicialmente enquadrados no objeto da auditoria, deve comunicar tal facto aos seus dirigentes, que o comunicarão ao Juiz Conselheiro Responsável, a fim de obter uma decisão sobre a sua eventual inserção no objeto da auditoria, bem como identificar as necessidades supervenientes de recolha das correspondentes evidências/provas e as técnicas subjacentes a tal recolha, através de aditamento ao PGA e ao PA.

134 ISSAI 4000:171.

3.1.2. Avaliação das evidências/provas e formulação de observações de auditoria

No final da fase de execução da auditoria, o auditor deve proceder a uma revisão cuidada das evidências/provas obtidas e à sua avaliação. Este processo deve considerar todas as evidências/provas[135] recolhidas.

Após a revisão, deve o auditor avaliar se as evidências/provas são suficientes e apropriadas[136], atendendo ao nível de segurança previamente definido para a auditoria. Se o forem, deve formular as suas observações, conclusões e indicar eventuais infrações financeiras. Caso contrário, deve propor superiormente os procedimentos suplementares a seguir, considerando todas as implicações nos diversos aspetos da auditoria, designadamente na eventual necessidade de reformulação da materialidade e do risco de auditoria inicialmente determinados e, consequentemente, do PGA e do PA.

Se estiverem em causa ilícitos de natureza financeira ou outros, designadamente de natureza criminal, que devam ser comunicados ao Ministério Público[137], o auditor deve avaliar se as provas recolhidas são suficientes e apropriadas para a indiciação das inerentes responsabilidades[138].

O julgamento profissional para efeitos de consideração de não conformidades, designadamente das que sejam suscetíveis de gerar a imputação de eventual responsabilidade financeira a responsáveis perante o Tribunal, pode incluir, designadamente, a avaliação sobre:

- A identificação do autor da infração;
- O tipo de ilícito praticado e a correspondente responsabilidade;
- A forma como as competências/conteúdo funcional do responsável foram exercidas;
- Os condicionalismos internos e externos à atuação do responsável;
- A existência de dano, uso indevido ou perda de recursos públicos;
- A extensão do dano;
- O nexo de causalidade entre a conduta do agente e o dano;

---

135 ISSAI 400:58.
136 MAPF:309, Capítulo VIII - *"Processo de auditoria"*, 8.2.4. *"Obter e avaliar evidências"*.
137 LOPTC, artigo 29.º.
138 LOPTC, Secção I, Capítulo V – *"Da efetivação de responsabilidades financeiras"*.

- A existência de eventuais contrapartidas efetivas suscetíveis de mitigar ou afastar o dano;
- A existência de eventuais causas de exclusão da ilicitude ou da culpa;
- A ocorrência de prescrição.

Com vista a sustentar as observações, conclusões e/ou juízo/opinião de auditoria, o auditor deve comparar as evidências/provas recolhidas com os critérios de auditoria, tendo presentes o julgamento e o ceticismo profissionais.

A avaliação da evidência/prova deve permitir ao auditor aferir se as situações de incumprimento dos critérios de auditoria são relevantes e materiais.

Tendo em conta as observações de auditoria, o auditor formula as conclusões e/ou o juízo/opinião de auditoria, tendo em conta o tipo de relatório a produzir e o nível de segurança subjacente à auditoria[139].

3.1.2.1. Avaliação das provas e formulação de observações de auditoria em matéria de responsabilidade financeira

O apuramento e efetivação de responsabilidades financeiras é uma competência específica das Instituições Superiores de Controlo (ISC) com funções jurisdicionais, a qual tem vindo a assumir um papel cada vez mais relevante no âmbito da atividade das mencionadas instituições que são membros da INTOSAI[140].

Está em causa uma análise de conformidade focada na legalidade com repercussão financeira, cujas consequências se traduzem na possibilidade de imposição de sanções de natureza sancionatória ou reintegratória, nos termos previstos na Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), através de um processo específico a desenvolver na 3.ª Secção do Tribunal de Contas (processo de julgamento de contas ou de julgamento de responsabilidade financeira).

Importa, desde logo, salientar que as ilegalidades que se possam evidenciar em relatórios de auditoria só são suscetíveis de consubstanciar responsabilidade financeira sancionatória ou reintegratória se corresponderem à prática de uma infração financeira que esteja legalmente tipificada e respeitarem os demais requisitos previstos, para este efeito, na LOPTC.

---

139 ISSAI 4000:191-201.
140 INTOSAI-P50.

As infrações financeiras sancionatórias (que determinam a aplicação de multa) encontram-se identificadas nas alíneas a) a n) do n.º 1 do artigo 65.º, da LOPTC.

As infrações financeiras reintegratórias (que determinam a reintegração das importâncias abrangidas pela infração, acrescidas eventualmente de juros de mora) encontram-se previstas nos artigos 59.º e 60.º da LOPTC.

Para além destas, o artigo 66.º da LOPTC tipifica outras infrações cuja eventual prática por parte dos responsáveis das entidades auditadas o auditor deve ter em consideração no decurso dos trabalhos de auditoria.

Mas o auditor deve ter o cuidado de verificar se as ilegalidades que apurou na auditoria não se encontram identificadas em outros diplomas legais, como sendo suscetíveis de gerar responsabilidade financeira, designadamente na **Lei** que, em cada ano, aprova o **Orçamento do Estado**, na **Lei de Enquadramento Orçamental** (artigo 72.º), na **Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso** (artigo 11.º), no **Estatuto do Pessoal Dirigente** (artigo 15.º).

Nestes casos, o auditor deverá ter sempre presente que, sendo o TdC a única entidade com competência para efetivar responsabilidades financeiras, o regime jurídico aplicável é sempre o que consta da LOPTC. Por isso, em regra, estas normas que, em diplomas avulsos, consagram eventual responsabilidade financeira, mencionam que essa responsabilidade deve ser apurada nos "termos legais", "nos termos da legislação aplicável", "nos termos da lei em vigor", isto é, estão a remeter para o regime jurídico consagrado na LOPTC, e é de acordo com este regime legal que a responsabilidade financeira deve ser apurada.

Neste contexto, e considerando que a efetivação de responsabilidade financeira constitui uma competência da 3.ª Secção, mediante impulso processual do Ministério Público ou dos órgãos de direção, superintendência ou tutela sobre a(s) entidade(s) auditada(s)[141], com base nos relatórios de auditoria, os auditores, de acordo com o seu juízo/opinião profissional, devem, nestes casos:

- Identificar de forma rigorosa e completa as ilegalidades/infrações financeiras detetadas, e

[141] Nos termos do disposto na LOPTC, artigo 89.º, n.º 1, alínea c), têm ainda legitimidade para requerer o julgamento de responsabilidades financeiras os órgãos de controlo interno que produziram os relatórios a que alude o artigo 12.º, n.º 2, alínea b).

- Avaliar com rigor as provas obtidas para sustentar a existência dessas ilegalidades e dos pressupostos que justifiquem a eventual efetivação de responsabilidade financeira. A recolha e a avaliação da prova constituem fatores determinantes para o sucesso do processo de efetivação de responsabilidades.

Neste contexto, o auditor deve atender ao disposto sobre o conteúdo de relatórios de auditoria no Regulamento do Tribunal de Contas[142], procedendo, designadamente, à[143]:

a) **Descrição** pormenorizada e concreta dos factos com relevância para a situação eventualmente considerada ilegal, com indicação das circunstâncias de modo, tempo e lugar em que a mesma ocorreu.

b) **Qualificação** jurídica dos factos com relevância em matéria de legalidade financeira, através da:

   i. **Identificação concreta da norma violada** (existindo alterações de regime legal, deverá o auditor ponderar as relevantes, designadamente em função das regras civilísticas ou criminais sobre a aplicação da lei no tempo);

   ii. **Identificação concreta da infração financeira tipificada na lei e respetivo enquadramento legal.**

c) **Indicação dos agentes que, presumivelmente, terão cometido eventuais infrações financeiras, os eventuais responsáveis, através da sua identificação nominal e funcional à data da prática dos atos**[144]**.**

d) **Quantificação do dano, que assume particular relevância em matéria de eventual responsabilidade financeira reintegratória**[145]**.**

e) **Menção às alegações** apresentadas pela entidade auditada e pelos eventuais responsáveis em sede de exercício do direito de contraditório e respetiva **apreciação pelo auditor**.

f) **Demonstração dos nexos de imputação subjetiva da culpa, de forma a assegurar a** adequada atribuição de responsabilidade pela prática de infrações de natureza financeira

---

142 Regulamento do Tribunal de Contas, artigo 133.º.

143 Resoluções n.º 3/2011-1.ª S/PL, de 25 de outubro e n.º 2/2021-PG, de 24 de fevereiro.

144 O auditor deve ter em consideração o disposto nos artigos 61.º a 63.º da LOPTC e o artigo 35.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo.

145 No cálculo do dano, deve o auditor dar cumprimento ao artigo 59.º, n.ºs 5 e 6 da LOPTC.

a determinado agente, em função do seu envolvimento e participação em atos que consubstanciam essas infrações[146].

g) **Explicitação de outras circunstâncias concretas que informem sobre o contexto em que a ilegalidade/infração foi praticada, atenta a necessidade de avaliação da culpa e fixação do montante a reintegrar e/ou graduação da multa aplicáveis[147].**

Para melhor visualização das eventuais infrações financeiras evidenciadas no relato/relatório deverá constar de documento, em anexo, um mapa com os elementos a seguir detalhados.

Capítulo do Relato/Relatório	Factos	Normas legais violadas	Infração financeira	Valor	Responsáveis		N.ºs pág. do processo
					Pela Gerência	Autores dos factos	Documentos de Suporte
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)		(7)

(1) Identificação dos capítulos do relato/relatório e respetivos pontos/parágrafos em que a situação geradora de responsabilidade financeira se encontra descrita e apreciada.

(2) Síntese da factualidade relevante e concreta para o enquadramento como infração financeira. Ex: os trabalhos adjudicados por deliberação camarária de xx.xx.xx, não correspondiam a trabalhos complementares, e, como tal, não podiam legalmente ser adjudicados, pelo que, atento o seu valor, 1.000.000,00, na sua adjudicação foi preterido o concurso público.

(3) Identificação clara e completa das normas violadas. No exemplo de cima, artigos 370.º, n.º 1, alíneas a) e b) e 19.º, alínea b), do Código dos Contratos Públicos (CCP). Se o regime legal foi sendo alterado, identificar qual a versão do diploma que se considera aplicável.

(4) Identificar a norma legal que contempla a infração em causa. As infrações encontram-se tipificadas nos artigos 59.º, 60.º, 65.º e 66.º da LOPTC.

(5) Expressão numérica em euros (€). O preenchimento desta coluna apresenta especial relevância, sendo imprescindível, sempre que haja evidenciação de eventual responsabilidade financeira reintegratória.

(6) Identificação nominal e funcional do responsável. Exemplo: se a responsabilidade é imputada aos membros da Câmara Municipal, indicar a data da reunião, a qualidade de Presidente e/ou Vereador e as informações/pareceres em que se basearam e os respetivos autores (datas e autores com identificação nominal e funcional).

(7) Esta coluna só é preenchida em fase de anteprojeto de relatório.

***Figura 9** – Mapa de eventuais infrações financeiras*

Fonte: Elaboração própria.

A tabela abaixo descreve, exemplificativamente, os ilícitos financeiros de natureza sancionatória e reintegratória comummente evidenciados em relatórios de ações de controlo do Tribunal de Contas.

[146] Para o efeito, deverá o auditor ter presente o disposto nos artigos 61.º e 62.º da LOPTC, bem como no artigo 80.º-A da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, que estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais.

[147] A este propósito, deve o auditor atentar, designadamente, ao disposto no artigo 64.º e 65.º, n.º 9, da LOPTC.

INFRAÇÕES FINANCEIRAS – EXEMPLOS		
AQUISIÇOES DE BENS E SERVIÇOS / EMPREITADAS	**RFS**	**RFR**
Não adoção do procedimento pré-contratual aplicável em função do valor	x	
Ultrapassagem do limite de contratações por ajuste direto ou consulta prévia no ano da aquisição e nos dois anos anteriores	x	
Adjudicação de proposta contratual que devia ter sido objeto de exclusão	x	
O modelo de avaliação das propostas, delineado e divulgado no programa de concurso, apresenta escalas de pontuação que comportam intervalos classificativos de natureza quantitativa que não foram devidamente concretizados, e utiliza expressões pouco claras e objetivas, recorrendo a paradigmas de referência demasiado vagos e genéricos, passíveis de fundamentar a escolha da entidade adjudicatária segundo critérios discricionários	x	
Celebração de contratos de prestação de serviços com pessoas singulares que configuram um contexto de trabalho subordinado	x	
Adjudicação e contratualização por ajuste direto de contratos adicionais cujo objeto corresponde a trabalhos não qualificáveis como trabalhos a mais, pelo que se preteriu, atento o respetivo valor, o concurso público ou limitado por prévia qualificação	x	
Assunção de despesa sem evidência de registo prévio de cabimento e/ou compromisso, por vezes por ausência de verba devidamente orçamentada e disponível para o efeito	x	
Celebração de contratos com fracionamento de despesa tendo em vista contornar as regras sobre os procedimentos pré-contratuais aplicáveis	x	
Indevida atribuição de eficácia retroativa a contratos de aquisição de serviços	x	
Adjudicação de contratos com base em procedimento por ajuste direto ao abrigo de critérios materiais cujos requisitos não se verificam	x	
Execução financeira, total ou parcial, de contratos legalmente sujeitos a fiscalização prévia, mas que não foram remetidos ao Tribunal de Contas para o efeito	x	
Execução financeira, total ou parcial, de contratos remetidos ao Tribunal para efeitos de fiscalização prévia antes da decisão do processo respetivo	x	
Execução material de contrato de valor superior a 950.000 € antes da concessão de visto prévio, sendo que o contrato não se encontrava ao abrigo da exceção constante do n.º 5 do artigo 45.º da LOPTC	x	
Pagamentos sem contrapartida em trabalhos executados	x	x
RECURSOS HUMANOS		
Recrutamento de pessoal sem prévio concurso aberto a todos os interessados e objeto de publicação	x	
Pagamento de suplementos remuneratórios não previstos em Lei	x	x
Pagamento de remunerações que excedem as legalmente fixadas	x	x
Pagamento de remunerações a prestadores de serviços aposentados em violação do Estatuto da Aposentação	x	x
Pagamento indevido de subsídio de refeição e/ou de ajudas de custo e/ou subsídio de transporte	x	x
Integração de trabalhadores em autarquias locais, no âmbito do PREVPAP, sem que estivessem preenchidos os requisitos legais para o efeito, designadamente por o vínculo laboral anterior à integração não ter sido estabelecido com a entidade que veio a proceder àquela.	x	
Pagamento indevido de despesas pessoais de responsáveis autárquicos (combustível, refeições e outras)	x	x
PATRIMÓNIO		
Alienação ou oneração de património sem autorização prévia nos casos indicados na Lei	x	
Alienação ou oneração de património sem contrapartida financeira ou outra em violação do princípio da onerosidade	x	x
FINANCEIRA		
Alcance	x	x
Desvio de dinheiros por eleito local, dirigente ou funcionário	x	x
Assunção de despesas com finalidade alheia às atribuições da entidade	x	x
Incumprimento de regras sobre a assunção de despesas, cabimento e compromisso	x	
Constituição de dívida fundada sem sujeição do contrato de empréstimo a fiscalização prévia do Tribunal	x	
Omissão de registos de dívidas a terceiros nas demonstrações financeiras	x	
Incumprimento do princípio do equilíbrio orçamental por Municípios	x	
Ultrapassagem dos limites legais de endividamento por parte de Municípios	x	
Não redução da dívida municipal em incumprimento do disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 52.º, da Lei n.º 73/2013	x	
Utilização de receita creditícia em fins diferentes dos legal e contratualmente previstos	x	
Celebração não permitida por lei de acordos de regularização de dívida de Municípios	x	
Atribuição de subsídios ao investimento a empresas locais em violação do regime jurídico aplicável	x	
Atribuição de subsídios à exploração a empresas locais em violação do regime jurídico aplicável	x	
Atribuição de apoios a entidades, projetos ou beneficiários não elegíveis	x	x
Incumprimento de objetivos e medidas de diversos tipos de planos de ajustamento financeiro de Autarquias Locais	x	
Falta de prestação injustificada de contas ao Tribunal	x	

***Tabela 1** – Exemplos de ilícitos de natureza sancionatória (RFS) e reintegratória (RFR) evidenciados em relatórios de ações de controlo do Tribunal de Contas*

No que se refere a infrações relacionadas com a prestação de contas, deve o auditor ter em atenção as diferenças existentes entre a infração financeira de caráter sancionatório prevista na alínea n), n.º 1, artigo 65.º, e as infrações de natureza processual previstas no artigo 66.º – das quais se destaca a remessa intempestiva e injustificada das contas ao Tribunal[148], ambos da LOPTC.

Assim, a falta injustificada de prestação de contas ao Tribunal ou a apresentação de conta com deficiências tais que impossibilitem ou gravemente dificultem a sua verificação constituem infrações financeiras sancionatórias, nos termos e para os efeitos do artigo 65.º da LOPTC, a evidenciar em relatórios de ações de controlo (auditoria de qualquer tipo ou ação para o apuramento de responsabilidade financeira)[149], que devem ser aprovados em subsecção da 2.ª Secção[150] ou no plenário da mesma[151]. A efetivação da correspondente responsabilidade financeira através da aplicação das multas[152] é da competência da 3.ª Secção do Tribunal de Contas[153].

Diferentemente, a fixação de multas pela prática das infrações processuais previstas no artigo 66.º da LOPTC é da competência do Juiz Conselheiro da Área de Responsabilidade[154].

Aa responsabilidades financeiras e processuais dependem da existência de culpa, devendo o auditor tomar em consideração as disposições legais sobre a matéria, constantes da LOPTC[155] e de outra legislação aplicável, designadamente o Código Penal.

3.1.2.2. Avaliação das evidências/provas e formulação de observações de auditoria relativas a fraude e corrupção ou ilícitos de natureza não financeira

A auditoria de conformidade contribui para promover a boa governança, a transparência da gestão e a *accountability* dos gestores públicos[156]. Assim, não obstante a deteção de fraude, corrupção ou ilícitos de natureza não financeira não constituir o seu objetivo, o auditor deve

148 LOPTC, artigo 66.º, n.º 1, alínea a).

149 LOPTC, artigo 52.º n.º 7 - Importa referir a este propósito que, a falta injustificada de remessa de contas no prazo legalmente fixado pode também determinar a realização de uma auditoria para "*apurar as circunstâncias da falta cometida e da eventual omissão da elaboração das contas, a qual procede à reconstituição e exame da respetiva gestão financeira, para fixação do débito dos responsáveis, se possível*".

150 LOPTC, artigo 78.º, n.º 2, alínea a).

151 LOPTC, artigo 78.º, n.º 1, alínea f), aplicável sempre que não haja unanimidade na subsecção ou quando, havendo unanimidade, o relator ou o Presidente entendam dever alargar a discussão para uniformizar critérios.

152 LOPTC, artigo 65.º, n.ºs 2 a 9.

153 LOPTC, artigos 57.º, 58.º e 79.º, n.ºs 2 e 3.

154 LOPTC, artigo 78.º, n.º 4, alínea e).

155 LOPTC, artigos 59.º-62.º e 65.º-67.º.

156 ISSAI 400:17.

manter-se atento a eventuais riscos de fraude e corrupção, bem como de ilícitos de natureza não financeira[157].

Para a deteção de fraude, corrupção ou outros ilícitos podem ser utilizadas técnicas como a observação, a inspeção, as entrevistas, ou outras, igualmente aplicadas na auditoria de conformidade.

A fraude suscetível de deteção em auditorias de conformidade relaciona-se principalmente com abuso de poder, fraude à lei, fraude na atribuição de apoios e subsídios, faturação falsa, falsificação de autos de medição, falsificação de documentos ou reportes não verdadeiros sobre a atuação dos decisores ou trabalhadores da entidade auditada[158]. O auditor deve ter presente que os poderes em que os responsáveis se encontram investidos podem ser indevidamente exercidos para a obtenção de benefícios proibidos no âmbito das normas aplicáveis. A fraude pode estar presente quer nas decisões finais quer em atos preparatórios.

Contribuem para a existência de situações de fraude, designadamente, as seguintes circunstâncias:

- Deficiente controlo interno;
- Conluio entre decisores/trabalhadores;
- Conluio entre decisores/trabalhadores e terceiros.

Sempre que o auditor detete indícios de fraude ou de ilícito de outra natureza (que não financeira) deve proceder à sua identificação e avaliação preliminar, em face das normas legais ou regulamentares aplicáveis e da prova recolhida.

A identificação dos factos, das normas legais em apreço e respetiva qualificação e de prova indiciária recolhida deve ser objeto de informação, a apresentar aos respetivos superiores hierárquicos que a encaminhará para o Juiz Conselheiro Responsável.

Em regra, estas informações e documentação, de suporte deverão ser remetidas, por despacho judicial, ao Ministério Público junto do tribunal competente para investigar a prática dos respetivos ilícitos.

A tabela infra apresenta alguns exemplos de situações de fraude ou ilícitos de natureza não financeira com relevância criminal, administrativa ou outra, que devem ser considerados pelos auditores ao longo da auditoria.

---

157 ISSAI 400:55 e ISSAI 4000:61.
158 ISSAI 400:55 e ISSAI 4000:58-63.

Exemplos de Situações de fraude ou ilícitos de natureza não financeira com relevância criminal, administrativa ou outra

Crimes cometidos no exercício de funções públicas	
Recebimento ou oferta indevidos de vantagem	Art. 372º CP
Corrupção ativa	Art. 373º CP
Corrupção passiva	Art. 374º CP
Peculato	Art. 375º CP
Participação económica em negócio	Art. 376º CP
Peculato de uso	Art. 377º CP
Concussão	Art. 379º CP
Outros Crimes	
Crime de fraude na obtenção de subsídio ou subvenção no contexto do funcionamento dos Fundos Europeus	Regime das Infrações Económicas e contra a Saúde Pública – Decreto-Lei 28/84, de 20 de janeiro
Desvio de subvenção, subsídio ou crédito bonificado	
Ilícitos de natureza administrativa	
Regime do Exercício de Funções por Titulares de Cargos Políticos e Altos Cargos Públicos	Lei n.º 52/2019, de 31 de julho
Violação do regime da tutela administrativa (Em particular a perda de mandato – Autarquias Locais)	Lei n.º 27/96, de 01 de agosto
Estatuto dos Eleitos Locais	Lei n.º 29/87, de 30 de junho
Ilícitos de outra natureza	
Violação do Regime Jurídico da Concorrência	Lei n.º 19/2012, de 08 de maio
Violação do Código dos Valores Mobiliários	DL n.º 486/99, de 13 de novembro

***Tabela 2** – Exemplos de situações de fraude ou ilícitos de natureza não financeira com relevância criminal, administrativa ou outra*

3.2. Comunicação durante a execução da auditoria

Os auditores devem estabelecer, ao longo de todo o processo de auditoria, uma comunicação efetiva com a entidade auditada e os seus responsáveis[159].

No início do trabalho de campo, deve ser promovida a realização de uma reunião de abertura da auditoria – na qual está presente pelo menos um dirigente da equipa de auditoria, com vista a serem comunicados à entidade auditada, através dos seus responsáveis, designadamente, os seguintes aspetos da auditoria[160]:

- Âmbito;
- Objeto;
- Critérios;
- Procedimentos de auditoria durante o trabalho de campo;

[159] ISSAI 400:49 e ISSAI 4000:96.
[160] ISSAI 4000:97.

- Tramitação subsequente ao encerramento dos trabalhos de campo, até à aprovação e publicitação, pelo Tribunal, do relatório de auditoria, com especial destaque para o exercício do direito do contraditório (institucional e pessoal).

O teor das comunicações efetuadas no decurso da reunião é objeto de prévia definição pelo Juiz responsável pela auditoria, ouvida a respetiva equipa.

No decurso da reunião é, ainda, transmitida a necessidade de disponibilização célere e eficaz da informação, documentação e esclarecimentos solicitados pelo auditor.

Ao longo da fase de execução, o auditor, no uso do seu juízo/opinião profissional, seleciona a forma de comunicação com os responsáveis da entidade a auditar, designadamente no que respeita aos pedidos de informação/documentação/esclarecimentos, devendo dar preferência à forma escrita.

No caso de se verificarem dificuldades ou demoras excessivas na obtenção de informação/documentação/esclarecimentos solicitados, deve o auditor comunicar tais constrangimentos aos responsáveis máximos da entidade e solicitar que tais constrangimentos sejam ultrapassados. Persistindo as dificuldades, deverá o auditor informar[161] os mencionados responsáveis das consequências jurídicas da não colaboração eficaz com o Tribunal, designadamente explicitando as responsabilidades que poderão ser evidenciadas a esse respeito.

No termo da fase de execução, o auditor deve promover uma reunião de encerramento do trabalho de campo da auditoria[162], na qual dará conta aos responsáveis máximos da entidade a auditar da forma como, na sua ótica, decorreram os trabalhos, relevando, se for o caso, dificuldades sentidas na obtenção dos elementos solicitados, a sua repercussão, designadamente ao nível de eventuais responsabilidades, ou das conclusões e/ou opinião de auditoria. Fará ainda uma abordagem sintética das desconformidades detetadas e das suas eventuais consequências jurídicas, designadamente ao nível de eventuais responsabilidades financeiras ou outras[163], ou mesmo abordar outras situações ilegais ou irregulares que não são consideradas relevantes ou materiais no contexto da auditoria[164], salientando sempre que a pronúncia definitiva sobre as situações detetadas será a constante do relatório de auditoria,

---

[161] Estas comunicações devem ser efetuadas por um dirigente, na sequência de audição do Juiz responsável pela auditoria.

[162] Nesta reunião deverá estar presente, pelo menos, um elemento da equipa dirigente. O teor das comunicações efetuadas no decurso da reunião é previamente acordado com o Juiz responsável pela auditoria.

[163] ISSAI 4000:99

[164] ISSAI 4000:100

para o qual contribuem significativamente as alegações e evidências apresentadas em sede de contraditório institucional e pessoal.

Esta reunião permitirá aos responsáveis máximos da entidade auditada iniciar a tomada de decisões com vista a colmatar as situações ilegais ou irregulares detetadas no decurso da fase de execução, mesmo antes de lhes ser notificado o Relato de Auditoria, e ao auditor compreender a posição daqueles responsáveis sobre tais situações e o contexto em que as mesmas ocorreram.

CAPÍTULO IV

RELATO / RELATÓRIO

ÍNDICE

NO PRESENTE CAPÍTULO:

- É analisada a elaboração do Relato e do Relatório de Auditoria, com especial enfoque nos respetivos conteúdos e no respeito pelo princípio do contraditório, tendo em vista a formulação de uma conclusão de auditoria

NORMAS **ISSAI*** PERTINENTES:

** International Standards of Supreme Audit Institutions, emitidas pela INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions*

Nível 3 – Princípios fundamentais de auditoria:

ISSAI 100 – *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*

ISSAI 400 – *Compliance Audit Principles*

Nível 4 – Normas de auditoria:

ISSAI 2700 – *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*

ISSAI 4000 – *Compliance Audit Standards*

Guia de Orientação:

GUID 4900 – *Guidance on Authorities and Criteria to be Considered while Examining the Regularity and Propriety Aspects in Compliance Audit*

IV. RELATO e RELATÓRIO

4.1. Relato

4.1.1. Considerações iniciais

O Relato de Auditoria é elaborado na sequência da realização do trabalho de campo pela equipa de auditoria e o seu conteúdo deve obedecer ao disposto nas ISSAI 100, 400 e 4000[165], bem como aos artigos 121.º-A, 129.º e 133.º do Regulamento do Tribunal de Contas e ao ponto 8.3 Relato / Relatório do MAPF.

O Relato consubstancia o resultado dos trabalhos de auditoria e deve ser completo, objetivo, tempestivo e rigoroso[166], respeitando, igualmente, as normas legais, constantes da LOPTC e do Regulamento de Tribunal de Contas, bem como as normas plasmadas nas ISSAI aplicáveis[167].

4.1.2. As formas e os conteúdos do relato

O relato pode seguir a forma de **relato direto**[168] ou de **certificação**[169], muito embora, no Tribunal de Contas, atualmente, a estrutura mais comum seja a de relato direto.

Nos casos em que o relato evidencie eventuais responsabilidades financeiras, o seu conteúdo comporta elementos adicionais.

4.1.2.1. Relato direto

No relato direto é o próprio auditor que avalia a evidência recolhida sobre o objeto da auditoria com base nos critérios previamente estabelecidos. O objeto e os critérios são selecionados com base no risco e na materialidade. A análise empreendida permite alcançar uma conclusão, que pode também ser expressa através de resposta a questões de auditoria, ou formulação de uma opinião, e que pode justificar a formulação de recomendações.

Um relato direto deve incluir, por esta ou outra ordem[170]:

- Título;

---

165 ISSAI 100:53; ISSAI 400:59 e ISSAI 4000:191-231.

166 ISSAI 4000: 202-208.

167 LOPTC, artigo 13.º; Regulamento do Tribunal de Contas, artigo 121.º- A, n.ºs 1 e 2; MAPF:320-322, Capítulo VIII - *"Processo de auditoria"*, 8.3.1. *"Elaborar o relato/relatório";* ISSAI 400:59 e ISSAI 4000:202, 210, 221.

168 ISSAI 4000:37.

169 ISSAI 4000:40.

170 ISSAI 4000:210.

- Identificação das normas de auditoria aplicadas[171];
- Descrição do objeto e do âmbito da auditoria;
- Identificação dos critérios de auditoria[172];
- Menção à metodologia utilizada e eventuais limitações;
- Menção ao nível de segurança;
- Observações de auditoria, devendo mencionar, se eventuais situações ilegais ou irregulares foram, entretanto, objeto de diligências com vista à sua correção, presente ou futura;
- Juízo/opinião, ou conclusão, ou conclusões, ou respostas a questões de auditoria;
- Projeto de recomendações, caso seja considerado apropriado;
- Data;
- Ficha técnica, contendo a identificação nominal e funcional dos auditores e dos respetivos superiores hierárquicos que intervieram na auditoria;
- Anexos, designadamente os respeitantes à metodologia de auditoria, ao mapa de infrações financeiras e a informações prestadas pela entidade auditada.

4.1.2.2. Certificação

Na certificação, é o responsável da entidade auditada que produz a informação que consubstancia o objeto da auditoria, competindo ao auditor recolher evidência suficiente e apropriada com vista à formulação de uma conclusão, que pode ser expressa nos mesmos termos que os referidos para o relato direto.

Um relato pode reportar, em simultâneo, os resultados de uma auditoria de conformidade e de uma auditoria sobre demonstrações financeiras.

No caso de certificação o conteúdo do relato será o seguinte[173]:

- Título;

---

171 Esta indicação pode ser dada da seguinte forma: *"A presente auditoria foi realizada de acordo com as normas do Manual de Auditoria de Conformidade do Tribunal de Contas, o qual se baseia nas Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controlo - ISSAI".*

172 Sobre as fontes dos critérios de auditoria, ISSAI 4000:114. Sobre as características dos critérios de auditoria, ISSAI 4000:118.

173 ISSAI 4000:218-220.

- Entidade auditada;
- Descrição da informação que constitui objeto da auditoria;
- Âmbito da auditoria, designadamente no que respeita ao período temporal analisado;
- Responsabilidades da entidade auditada e do auditor;
- Identificação das normas de auditoria aplicadas;
- Menção ao nível de segurança;
- Síntese do trabalho desenvolvido e da metodologia utilizada;
- Recomendações[174];
- Juízo/opinião;
- Data;
- Ficha técnica.

4.1.2.3. Conteúdo adicional para relatos em que sejam evidenciadas eventuais responsabilidades financeiras

Independentemente da forma de relato, se houver no mesmo evidenciação de eventuais responsabilidades financeiras, atendendo ao caráter jurisdicional do TdC[175], o seu conteúdo deve ser aditado dos seguintes elementos[176]:

- Identificação dos responsáveis e das suas competências no contexto da organização;
- Identificação dos procedimentos, atos ou contratos ilegais;
- Normas jurídicas violadas;
- Consequências jurídicas das ilegalidades detetadas, com menção das normas que tipificam as eventuais infrações financeiras e das que contêm as respetivas cominações legais;

---

174 Diferentemente do previsto na ISSAI 4000 sobre o conteúdo do relatório de certificação, o mandato conferido ao Tribunal de Contas impõe, também nesta sede a formulação de recomendações, quando necessário (LOPTC, artigo 54.º, n.º 3 e artigo 55.º, n.º 2).

175 Os destinatários do documento final, isto é, do relatório de auditoria são, para além das entidades auditadas e dos responsáveis, o Ministério Público e a 3.ª Secção do Tribunal - ISSAI 4000:222.

176 ISSAI 4000:221. Sobre o conteúdo específico dos relatos referentes a ações de apuramento de responsabilidades financeiras (Regulamento do Tribunal de Contas, artigos 133.º e 135.º).

- Valor do dano, em especial quando sejam detetadas eventuais responsabilidades financeiras de natureza reintegratória;
- As explicações apresentadas pela entidade auditada e pelos eventuais responsáveis relativamente à prática dos atos ilegais, acompanhadas da análise do auditor;
- Menção de correções observadas durante a auditoria com vista ao reforço do controlo interno ou à reparação dos eventuais danos para o erário público, designadamente nos casos em que a entidade auditada deu início a procedimento com vista à reposição por terceiros de quantias indevidamente pagas;
- Proposta de aplicação da figura da relevação de eventual responsabilidade financeira sancionatória, com menção à verificação dos respetivos requisitos legais, se apropriado;
- Quadro síntese de eventuais infrações financeiras.

O supra mencionado quadro de eventuais infrações financeiras deve conter uma síntese de todas as infrações evidenciadas ao longo do relato, sendo a estrutura comummente utilizada pelo Tribunal de Contas a que se apresenta no quadro infra e visa compilar toda a informação relativa a esta matéria a fim de permitir aos responsáveis conhecer, de forma organizada, as eventuais responsabilidades que lhes são imputadas e as respetivas consequências, e facilitar as suas alegações em sede de exercício do contraditório.

Capítulo do Relato/Relatório	Factos	Normas legais violadas	Infração financeira	Valor	Responsáveis		N.ºs pág. do processo
					Pela Gerência	Autores dos factos	Documentos de Suporte
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)		(7)

(7) Indicar as páginas do processo de auditoria das quais constam os documentos que provam/evidenciam a situação de facto considerada ilegal e que constitui infração financeira, bem como o nexo de causalidade, a culpa e outros elementos relevantes para aferir da eventual responsabilidade financeira.

***Figura 10** – Mapa de eventuais infrações financeiras*

A referência à prática de infrações financeiras[177] e a correspondente evidenciação de responsabilidade financeiras, de cariz reintegratório ou sancionatório, deve, até à decisão final sobre a efetiva responsabilização dos visados, em sede de 3.ª Secção, considerar o caracter eventual da imputação, devendo os auditores privilegiar a utilização de expressões como

[177] Capítulo III – "*Execução*", 3.1.2.1. "*Avaliação das provas e formulação de observações de auditoria em matéria de responsabilidade financeira*", Figura 9, do presente Manual.

eventual infração ou responsabilidade financeira ou ato suscetível de configurar infração financeira ou de gerar responsabilidade financeira.

Saliente-se que, nos projetos de relatório e no relatório, não constam do quadro de eventuais infrações financeiras as que tenham sido objeto de proposta de relevação ou relevação, respetivamente.

4.1.3. Juízo/Opinião de auditoria

A opinião consiste numa pronúncia escrita, expressa em formato normalizado, geralmente utilizada no âmbito das certificações, podendo igualmente ser utilizada nos relatórios diretos. A designação – Juízo – e a forma de expressão da opinião é inspirada nas ISSAI e adaptada ao mandato do Tribunal de Contas[178].

A opinião pode ser não modificada ou modificada. A opinião é não modificada quando não sejam detetadas situações de desconformidade. A opinião é modificada quando se identifiquem situações de desconformidade[179].

A opinião modificada inclui vários tipos[180]:

- **Opinião com reservas por desacordo** (foram detetadas desconformidades materiais, mas não generalizadas);
- **Opinião adversa** (foram detetadas desconformidades materiais e generalizadas);
- **Limitação de âmbito**:
    - **Opinião com reservas por falta de prova** (quando não for possível ao Tribunal reunir evidências suficientes e apropriadas e as consequências revestem-se de materialidade, mas não são generalizadas);
    - **Escusa de opinião** (quando não for possível ao Tribunal reunir evidências suficientes e apropriadas e as consequências são materiais e generalizadas).

O quadro seguinte identifica as fórmulas padronizadas de expressão dos vários tipos de opinião[181].

Opinião não modificada	*Nível de segurança razoável*	Deve declarar-se que as evidências de auditoria obtidas são suficientes e apropriadas para a formulação da opinião, exprimindo-se a opinião da seguinte forma: *"Conclui-se que o (objeto da auditoria) está em conformidade, em todos os aspetos materialmente relevantes, com (descrição sucinta dos critérios de auditoria)".*

[178] ISSAI 4000:196.
[179] ISSAI 4000:193.
[180] ISSAI 4000:194.
[181] ISSAI 4000:193-195.

Opinião modificada	*Nível de segurança limitada*	*"Com base na informação obtida e no trabalho realizado e descrito neste relatório, nada leva a concluir que o objeto da auditoria não esteja em conformidade, em todos os aspetos materialmente relevantes, com (descrição sucinta dos critérios de auditoria)".*
	Opinião com reservas	*"Com base no trabalho de auditoria realizado, com exceção (descrição sumária das exceções) a informação objeto da auditoria está em conformidade, em todos os aspetos materialmente relevantes, com (descrição sucinta dos critérios de auditoria)".*
	Opinião Adversa	*"Conclui-se que o (objeto da auditoria) não está em conformidade com (descrição sucinta dos critérios de auditoria) e as desconformidades são materiais e generalizadas".*
	Limitação de âmbito – Opinião com reservas	*"Com exceção (descrição das exceções), não foram obtidas evidências suficientes e apropriadas e as consequências são materiais, mas não generalizadas".*
	Limitação de âmbito – escusa de opinião	*"O Tribunal não expressa uma opinião sobre o objeto da auditoria, uma vez que não logrou obter evidências suficientes e apropriadas que possam constituir uma base para a opinião".*

***Tabela 3** – Tipos de Opinião*

4.1.4. Ênfases e outras matérias

Em alguns casos, devem assinalar-se outras questões que, não condicionando o juízo/opinião sobre a conformidade da matéria objeto de auditoria, carecem de menção autónoma[182].

Nestas circunstâncias, introduz-se uma ou mais ênfases, através das quais se chama a atenção dos interessados para questões conexas com o objeto de auditoria que se consideram relevantes para a compreensão do relato/relatório de auditoria e do trabalho e responsabilidades do Tribunal.

A ênfase não consubstancia uma modificação ao juízo/opinião de auditoria.

A referência a outras matérias, através de um parágrafo específico, deve ser considerada relativamente a assuntos que possam extrapolar o objeto da auditoria, mas que, ainda assim, se justifica analisar, visando uma melhor compreensão do teor do relato de auditoria e das responsabilidades do Tribunal e podendo, eventualmente, promover melhorias na gestão da entidade auditada.

4.2. Exercício do contraditório

De acordo com o artigo 13.º da LOPTC, o Tribunal de Contas ouve os responsáveis individuais e os serviços, organismos e demais entidades interessadas sujeitas aos seus poderes de jurisdição e controlo financeiro, antes de formular juízos públicos de simples apreciação, censura ou condenação.

4.2.1. Procedimentos a adotar

O relato elaborado pela equipa de auditoria é sujeito a controlo de qualidade por parte dos dirigentes e submetido à apreciação do Juiz Conselheiro Responsável. Aceite o texto do relato

[182] Sobre ênfases e outras matérias· ISSAI 2700, focada na auditoria financeira.

pelo Juiz Conselheiro Responsável, é o documento enviado aos Juízes Conselheiros Adjuntos[183].

O envio do relato para o exercício do direito de contraditório é ordenado por despacho do Juiz Conselheiro Responsável da auditoria, após ouvidos os Juízes Conselheiros Adjuntos. O referido despacho fixa os destinatários do envio – compreendendo o responsável máximo da entidade auditada para efeitos de contraditório institucional e os responsáveis indiciados pela prática de atos ilegais e eventualmente geradores de responsabilidade financeira no período analisado, os responsáveis individuais para efeitos de contraditório pessoal - e o prazo de que dispõem para se pronunciar[184].

A notificação para o exercício do direito de contraditório é dirigida a cada um dos responsáveis (identificados nominalmente) e é feita por correio registado com aviso de receção[185], enquanto não estiverem em prática as notificações eletrónicas[186].

Se, mediante pedido de um ou de vários dos notificados, for deferido pedido de prorrogação do prazo para o exercício do direito de contraditório, esta prorrogação do prazo aproveita a todos e deve ser comunicada a todos na mesma forma utilizada para a notificação inicial.

4.3. Anteprojeto de relatório

As respostas apresentadas no exercício do direito de contraditório, institucional e pessoal, devem ser transcritas ou sintetizadas no anteprojeto de relatório[187], e seguidas da apreciação que as mesmas suscitam à equipa de auditoria, sendo, se for o caso, feitos os ajustamentos considerados necessários no que respeita à evidenciação de eventuais responsabilidades financeiras.

O anteprojeto de relatório é submetido à apreciação do Juiz Conselheiro Responsável, que decide sobre a sua convolação em projeto de relatório[188] e determina a remessa deste último aos Juízes Conselheiros Adjuntos e ao Ministério Público.

---

183 Nos termos e para os efeitos previstos no artigo 121.º-A, n.º 3 e 4 do Regulamento do Tribunal de Contas.

184 LOPTC, artigo 80.º - este prazo conta-se nos termos do Código do Processo Civil.

185 Regulamento do Tribunal de Contas, artigo 155.º, n.º 2, alínea a).

186 Regulamento do Tribunal de Contas, artigo 155º, nº1.

187 Regulamento do Tribunal de Contas, artigo 121.º-A, n.º5. De notar que ao anteprojeto de relatório e, subsequentemente, ao projeto de relatório e ao relatório, podem ser anexadas todas as respostas apresentadas no âmbito do exercício do contraditório. O n.º 4 do artigo 13.º da LOPTC exige tal publicação no Parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da Segurança Social, e sobre as contas das Regiões Autónomas. Quanto aos restantes relatórios, tal publicação integral em anexo é facultativa, embora seja generalizadamente realizada e constitua uma boa prática para a garantia do direito de defesa dos responsáveis e para a transparência da atuação do Tribunal.

188 Regulamento do Tribunal de Contas, artigo 121.º-A, n.º 6.

4.4. Projeto de relatório

Para além dos elementos incluídos no anteprojeto de relatório, o projeto de relatório deverá conter, um sumário executivo[189], que deve permitir aos interessados conhecer o âmbito da auditoria, as questões de conformidade objeto de análise, assim como as principais observações e conclusões formuladas, os emolumentos a cobrar a e sua repartição pelas várias entidades auditadas, sendo o caso, e uma proposta de decisão a tomar pelo Tribunal.

A proposta de decisão suprarreferida inclui, designadamente:

- Menção à aprovação do relatório de auditoria;
- Identificação das entidades e responsáveis que serão notificados do relatório;
- Menção à remessa do relatório para o Ministério Público e da norma da LOPTC ao abrigo da qual tal remessa é determinada[190];
- Determinação da entidade(s) responsável(eis) do pagamento dos emolumentos[191] devidos;
- Determinação de prestação de informação pelas entidades auditadas, num prazo fixado, relativamente ao acolhimento das recomendações formuladas;
- Determinação da publicação, respetivo conteúdo (com ou sem anexos, designadamente os que indiciam infrações e que reproduzem as alegações apresentadas em sede de exercício do contraditório) e meios.

O projeto de relatório é distribuído aos Conselheiros Adjuntos e ao Ministério Público, nos termos e para os efeitos do disposto na LOPTC[192] e no n.º 6 do artigo 121.º - A do Regulamento do Tribunal de Contas, designadamente para apresentação de contributos. Avaliados os contributos o Juiz Conselheiro Responsável fixa o texto final do Projeto de Relatório e o processo segue os trâmites previstos no suprarreferido Regulamento[193].

---

189 Correspondendo a um exercício de síntese, focado nos aspetos mais relevantes da auditoria, evitando-se a reprodução exaustiva de elementos constantes do corpo do relatório.

190 LOPTC, artigo 29.º, n.º 4 - Se não houver no Relatório evidenciação de eventuais responsabilidades financeiras; LOPTC, artigo 57.º, n.º 1 - Se tal evidenciação ocorrer.

191 Os emolumentos são devidos nos termos do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 66/96, de 31 de maio. A descrição, base de cálculo e valor dos emolumentos consta de um anexo ao projeto de relatório, que reproduz uma ficha-modelo superiormente aprovada.

192 LOPTC, artigo 29.º, n.º 5.

193 Regulamento do Tribunal de Contas, artigo 122.º.

4.5. Relatório

O relatório de auditoria contém a pronúncia final no processo de auditoria, sendo aprovado pela subsecção ou pelo plenário da competente Secção do Tribunal na sequência da submissão do projeto de relatório pelo Juiz Conselheiro Responsável[194].

Os princípios a que está sujeito o relato aplicam-se, *mutatis mutandis*, também ao relatório, cujo conteúdo igualmente obedece às normas aplicáveis e já mencionadas a propósito do relato, do anteprojeto e do projeto de relatório.

O relatório deve ainda conter referência ao parecer emitido pelo Ministério Público relativamente ao projeto de relatório sobre o qual foi ouvido[195] e [196].

Os relatórios de auditoria são objeto de notificação à entidade auditada e aos responsáveis ouvidos em contraditório, bem como a outras entidades expressamente identificadas na decisão, sendo publicados, com eventual ressalva da proteção dos dados pessoais, na página oficial do Tribunal de Contas na internet. Os relatórios podem, ainda, se o Tribunal assim o entender, ser publicados nos jornais oficiais[197].

---

194 Os relatórios de auditoria são submetidos ao plenário da 2.ª Secção quando a auditoria tenha sido solicitada pala Assembleia da República ou pelo Governo, por força do disposto no artigo 78.º, n.º 1, alínea b), da LOPTC e aos plenários da 1.ª ou da 2.ª Secções nos casos previstos nos artigos 77.º, n.º 1, alínea d) e 78.º, n.º 1, alínea f), da mesma lei, isto é, quando não haja unanimidade na subsecção ou quando, havendo embora tal unanimidade, o Juiz Conselheiro Responsável ou o Presidente entendam dever alargar a discussão para uniformizar critérios.

195 ISSAI 4000: 222-224.

196 De notar que o texto do relatório pode ser ajustado em função do parecer emitido pelo Ministério Público, nos termos do disposto no artigo 136.º, n.º 2 do Regulamento do Tribunal de Contas, nos casos de evidenciação de eventuais responsabilidades financeiras.

197 LOPTC, artigo 9.º, n.º 2, alínea f) e n.º 3.

CAPÍTULO V

OUTRAS QUESTÕES DE AUDITORIA

ÍNDICE

O PRESENTE CAPÍTULO:

- Aborda aspetos diversos como os relativos a acontecimentos subsequentes ao período abrangido pelo relato, a proteção de dados pessoais e a proteção de terceiros relacionados com os auditados, bem como os desafios decorrentes das auditorias em ambiente tecnológico.

NORMAS **ISSAI*** PERTINENTES:	**Não Aplicável no presente Capítulo**
**International Standards of Supreme Audit Institutions, emitidas pela INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions*	**Guia de Orientação:** GUID 5100 – *Guidance on Audit of Information Systems*

V. OUTRAS QUESTÕES DE AUDITORIA

5.1. Acontecimentos subsequentes

Na auditoria de conformidade, os eventos subsequentes são aqueles que ocorrem entre o termo do período considerado no âmbito temporal da auditoria e a data do relato. Devem ser considerados os acontecimentos subsequentes que permitam comprovar um juízo de conformidade ou acrescentar elementos probatórios quanto a situações de desconformidade objeto de análise no relatório de auditoria.

Neste sentido, os auditores devem realizar procedimentos de auditoria para determinar se ocorreram quaisquer eventos neste período que possam resultar em desvios materiais e, como tal, exijam uma análise especifica.

Estes procedimentos de auditoria são executados o mais próximo possível da data do relatório de auditoria, e têm em conta a avaliação de risco de auditoria, podendo ser consideradas as seguintes ações:

- A análise das atas das reuniões dos órgãos de gestão da entidade após o final do período abrangido pelo relatório;
- A averiguação junto dos órgãos de gestão sobre a ocorrência de quaisquer eventos subsequentes que possam resultar em situações de incumprimento materialmente relevantes;
- A leitura de notícias na comunicação social sobre situações de desconformidade material com relevância para a auditoria.

A existência de despacho de acusação do Ministério Público em processo-crime ou de decisão definitiva em jurisdição criminal, administrativa ou cível, sobre matérias de conformidade constantes do relatório de auditoria são exemplos de eventos subsequentes, os quais devem ser ponderados na medida em que possam afetar o juízo de conformidade nele expresso, ou as consequências em matéria de responsabilidade financeira dele decorrentes.

Outras decisões de entidades com atribuições de regulação em matéria de concorrência, contratação pública ou outras conexas com as competências do Tribunal, envolvendo questões de conformidade tratadas nos relatórios de auditoria, devem igualmente ser ponderadas.

Se, após o período auditado, forem conhecidas novas normas/regulamentação de qualquer categoria que afetem as provas ou conclusões refletidas no relatório, estas circunstâncias serão registadas na secção de eventos subsequentes do relatório, onde se explicita em que medida tal afeta as conclusões ou a base do juízo/opinião, ou se foi realizado algum trabalho específico a este respeito.

5.2. Divulgação do relatório de auditoria

A divulgação dos relatórios de auditoria de conformidade, ou de outra natureza, é um elemento fundamental de transparência e divulgação do exercício da função de controlo financeiro do Tribunal de Contas.

O meio privilegiado de publicitação dos relatórios[198] é o sítio Internet do Tribunal de Contas, devendo essa publicitação ser precedida da notificação do documento à entidade auditada e aos seus responsáveis. Em casos especiais, em que o Tribunal assim o entenda, podem os relatórios ser publicados na 2.ª série do Diário da República ou no jornal oficial da respetiva Região Autónoma[199].

A publicitação dos relatórios segue os procedimentos definidos pelo Tribunal de Contas para este efeito.

Nos casos em que o Tribunal decida a divulgação de relatórios ou outros documentos através dos meios de comunicação social, deverá o auditor preparar uma síntese das principais observações, conclusões e recomendações, a aprovar pelo Juiz responsável. Tal síntese deve ser remetida ao Gabinete de Comunicação para efeitos da competente divulgação[200].

A emissão de comunicados de imprensa e a realização de conferências de imprensa, em matérias de conformidade ou regularidade com um impacto relevante, pode também ser considerada como um meio de publicitação dos relatórios junto das partes interessadas.

5.3. Proteção de dados pessoais

5.3.1. Âmbito da proteção

A proteção das pessoas singulares em relação ao tratamento dos dados pessoais é um direito fundamental[201].

---

198 LOPTC, artigo 13.º, n.º 4 - Sobre a publicitação, em conjunto com os relatórios, de alegações, respostas ou observações dos responsáveis.

199 LOPTC, artigo 9.º, n.º 3.

200 LOPTC, artigos 9.º, n.º 4.

201 Constituição da República Portuguesa (CRP), artigo 35.º, n.º 2; Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, artigo 8.º, n.º 1 e Tratado de Funcionamento da União Europeia, artigo 16.º.

O **Regulamento Geral sobre Proteção de Dados Pessoais da União Europeia** (RGPD)[202] – Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril[203], visa proteger os direitos e liberdades das pessoas singulares, impondo aos Estados-Membros da União Europeia, no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados, uma série de deveres diretamente aplicáveis nas suas ordens jurídicas.

O RGPD é aplicável *"ao tratamento total ou parcialmente automatizado de dados pessoais, bem como ao tratamento não automatizado de dados pessoais contidos ou destinados a serem incluídos em ficheiro"*, atento o âmbito de aplicação material instituído no artigo 2.º e nas definições estabelecidas, para o efeito, nos n.ºs 1 e 2 do artigo 4.º, do RGPD.

Na ordem jurídica interna, a **Lei n.º 58/2019, de 8 de agosto**, assegura a execução do RGPD, estipula a natureza, atribuições e competências da autoridade de controlo nacional[204], institucionaliza e define as funções do Encarregado de Proteção de Dados (EPD)[205] e [206], figura introduzida pelo RGPD, contempla um conjunto de disposições especiais[207] e estabelece, ainda, um corpo de regras para as situações específicas de tratamento de dados[208].

Constituem dados pessoais, a informação relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável, direta ou indiretamente[209]. Também se consideram dados pessoais o conjunto de informações distintas que podem levar à identificação de uma determinada pessoa[210].

Refira-se que a proteção de dados pessoais se referencia apenas a **pessoas singulares** e não abrange pessoas coletivas.

Para o efeito, consideram-se **exemplos** (com relevância para este Tribunal) de dados pessoais:

- **O nome e apelidos;**
- **O número de cartão de identificação;**

  Cartão de Cidadão (identificação Fiscal; identificação da Segurança Social; número de utente de cuidados de saúde); Cartão Beneficiário (ADSE ou de outras entidades seguradoras); Carta de Condução; Passaporte; Inscrição nas Ordens Profissionais.

---

202 O RGPD entrou em aplicação no dia 25 de maio de 2018.

203 Acessível no seguinte link: L_2016119PT.01000101.xml (europa.eu)

204 Nos termos da Lei n.º 58/2019, de 8 de agosto, *"A Comissão Nacional de Proteção de Dados (CNPD) é a autoridade de controlo nacional para efeitos do RGPD e da presente lei"* (artigo 3.º). O RGPD admite a instituição de uma autoridade de controlo dedicada para a atividade dos tribunais.

205 Lei n.º 58/2019, de 8 de agosto, artigos 9.º-13.º.

206 RGPD, artigo 37.º, n.º 1 e artigo 39.º.

207 Lei n.º 58/2019, de 8 de agosto, artigos 16.º-23.º.

208 Lei n.º 58/2019, de 8 de agosto, artigos 24.º-31.º.

209 RGPD, artigo 4.º, n.º 1.

210 Ibidem.

- **Endereços e dados de localização;**
  Físicos, como por exemplo a morada de residência fiscal, local de trabalho; Eletrónicos, como por exemplo o endereço de correio eletrónico (xxx@entidade.com), endereço IP (protocolo de internet), identificador da Via Verde; Dados de localização, por exemplo, a função de localização num telemóvel, GPS ou numa página de Facebook.
- **Biográficos;**
  Data de nascimento; sexo; nacionalidade; naturalidade; estado civil
- **Económicos, Financeiros e Profissionais;**
  Dívidas, créditos, rendimentos, património financeiro, património imobiliário, participações detidas em entidades empresariais (contratação pública), profissão, categoria, cargo, sanções disciplinares.
- **Sociais;**
  Escalões de rendimento (com relevância para o TdC depois do relatório de auditoria, para fixação da multa na 3ª Secção); faixas etárias.
- **Políticos, Religiosos ou Filosóficos**[211]**;**
  Pertença ou ligação a determinado Partido ou outras associações de natureza política, religiosa ou sindical
- **Judiciais.**
  Relacionados com condenações penais e infrações[212].

Nos termos do n.º 1 do artigo 9.º do RGPD, em regra está proibido o tratamento de categorias de dados especiais, como sejam os *"(...) dados pessoais que revelem a origem racial ou étnica, as opiniões políticas, as convicções religiosas ou filosóficas, ou a filiação sindical, bem como o tratamento de dados genéticos, dados biométricos para identificar uma pessoa de forma inequívoca, dados relativos à saúde ou dados relativos à vida sexual ou orientação sexual de uma pessoa".*

Cumpre ainda salientar que os dados pessoais que tenham sido descaracterizados, codificados ou pseudonimizados[213], mas que possam ser utilizados para identificar uma pessoa[214], continuam a ser dados pessoais e, como tal, abrangidos pelo âmbito de aplicação do RGPD.

---

211 São dados especiais, atento o disposto no artigo 9.º do RGPD.

212 Inclusive, nada parece obstar a que o relatório do Tribunal de Contas relate condenações de outros Tribunais.

213 *"«Pseudonimização», o tratamento de dados pessoais de forma que deixem de poder ser atribuídos a um titular de dados específico sem recorrer a informações suplementares, desde que essas informações suplementares sejam mantidas separadamente e sujeitas a medidas técnicas e organizativas para assegurar que os dados pessoais não possam ser atribuídos a uma pessoa singular identificada ou identificável",* (n.º 5, do artigo 4.º do RGPD).

214 Cfr. Considerando 26 do RGPD: *"(...) Para determinar se uma pessoa singular é identificável, importa considerar todos os meios suscetíveis de ser razoavelmente utilizados, tais como a seleção, quer pelo responsável pelo tratamento quer por outra pessoa, para identificar direta ou indiretamente a pessoa singular. Para determinar se há uma probabilidade razoável de os meios serem utilizados para identificar a*

Não integram o conceito de dados pessoais, o número de pessoa coletiva, os dados anonimizados[215] e os dados anónimos[216].

O RGPD consagra um conjunto de **princípios gerais** relativos ao tratamento[217], contemplando que os dados são:

Figura 11 *– Princípios Gerais relativos ao tratamento de dados pessoais*

Imagem adaptada da Fonte: www.uc.pt/protecao-de-dados.

5.3.2. Aplicação do RGPD no exercício das funções de controlo e jurisdição financeira do Tribunal de Contas

O Tribunal de Contas e os seus Serviços de Apoio, no exercício das funções de controlo e de jurisdição financeira, acedem a dados de pessoas coletivas e de pessoas singulares, devendo, ter em conta os princípios e as regras do RGPD e da Lei n.º 58/2019, de 8 de agosto.

---

pessoa singular, importa considerar todos os fatores objetivos, como os custos e o tempo necessário para a identificação, tendo em conta a tecnologia disponível à data do tratamento dos dados e a evolução tecnológica (...)".

215 *"Sempre que a anonimização resulte num processo irreversível semelhante à destruição."* Não se relevando como suficiente *"(...) para garantir o anonimato do titular dos dados, a simples exclusão de elementos identificadores diretos."*. *"A entidade que recolha dados anonimizados e os submeta a um processo de "re-identificação" sem o consentimento dos seus titulares, estarão a efetuar um tratamento de dados sobre o qual ficam responsáveis"*, vide www.uc.pt/protecao-de-dados/protecao-de-dados-pessoais/anonimizacao-e-pseudonimizacao/.

216 Cfr Considerando 26 do RGPD, *"(...) Os princípios da proteção de dados não deverão, pois, aplicar-se às informações anónimas, ou seja, às informações que não digam respeito a uma pessoa singular identificada ou identificável nem a dados pessoais tornados de tal modo anónimos que o seu titular não seja ou já não possa ser identificado. O presente regulamento não diz, por isso, respeito ao tratamento dessas informações anónimas, inclusive para fins estatísticos ou de investigação".*

217 Nos termos do n.º 2) do artigo 4.º do RGPD, o tratamento *"consiste numa operação ou num conjunto de operações efetuadas sobre dados pessoais ou sobre conjuntos de dados pessoais, por meios automatizados ou não automatizados, tais como a recolha, o registo, a organização, a estruturação, a conservação, a adaptação ou alteração, a recuperação, a consulta, a utilização, a divulgação por transmissão, difusão ou qualquer outra forma de disponibilização, a comparação ou interconexão, a limitação, o apagamento ou a destruição".*

Por sua vez, *"a Constituição, a lei, os regulamentos e o regime disciplinar são sempre um pressuposto da atuação dos profissionais do Tribunal"*[218].

Em particular, **as auditorias de conformidade lidam com dados pessoais**, designadamente nas seguintes situações:

- **Acesso a dados pessoais** residentes nos processos e bases de dados das entidades auditadas, que podem ser processos de gestão financeira, administrativa ou operacional (ex: folhas de vencimentos, listas de apoios atribuídos, filas de espera de doentes, dados de contratação, faturas, cheques, transferências bancárias, etc.);
- **Identificação dos responsáveis** por estudos, informações, propostas, decisões e pagamentos;
- **Identificação dos beneficiários e de outros intervenientes** de contratos, serviços, apoios, pagamentos, etc..

Estes dados podem estar contidos em documentos analisados ou dever ser especificamente solicitados, por só eles permitirem, por exemplo, proceder ao cruzamento de informação para identificar verbas ou pagamentos duplicados, situações de impedimento ou contabilização de verbas abrangidas por infrações.

O Tribunal de Contas é um Tribunal inserido constitucionalmente na estrutura judicial[219], sendo que *"o RGPD é igualmente aplicável, entre outras, às atividades dos tribunais e de outras autoridades judiciais"*, não obstante se poder determinar *"no direito da União ou dos Estados-Membros quais as operações e os procedimentos a seguir pelos tribunais e outras entidades judiciais para o tratamento de dados pessoais"*.

Foi já considerado que ***"O Tribunal de Contas está sujeito aos princípios gerais previstos no RGPD"***[220] e [221]. De facto, entre as implicações que resultam do RGPD no âmbito das funções de fiscalização e julgamento, conta-se a *"Sujeição do Tribunal de Contas e dos seus serviços de apoio aos princípios fundamentais previstos no Regulamento, designadamente os*

---

218 Anexo ao Despacho n.º 48/2020-GP, Código de Conduta dos Serviços de Apoio do Tribunal de Contas.
219 CRP, artigo 209.º.
220 Também a atividade dos Serviços de Apoio do Tribunal está sujeita ao RGPD.
221 Estudo n.º 2/2018-DCP, Processo n.º 45/2017-DCP, de 15 de janeiro de 2018, pág. 10.

princípios de minimização aos dados (expressão do princípio da proporcionalidade), e da integridade e confidencialidade" [222].

Importa salientar que a missão do Tribunal de Contas é, nos termos da CRP e da Lei, fiscalizar a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, apreciar a boa gestão e efetivar responsabilidades por infrações financeiras, assentando a eficácia da sua atuação, como é típico nas instituições superiores de controlo financeiro, na publicidade dos seus relatórios e decisões[223].

O exercício dessa missão realiza o interesse público de garantir "*uma utilização ótima dos fundos públicos*" que deve necessariamente ser ponderado face ao direito das pessoas singulares ao respeito da sua vida privada, à luz dos critérios fornecidos pelo princípio da proporcionalidade[224]. A isto *"(...) acresce o direito que, numa sociedade democrática, assiste aos contribuintes e à opinião pública em geral de serem informados da utilização das receitas públicas (...). Tais informações (...) são suscetíveis de contribuir para o debate público relativo a uma questão de interesse geral e que serve, portanto, o interesse público"* [225].

Assim, de acordo com a alínea e), do n.º 1 do artigo 6.º, do RGPD, o tratamento de dados pessoais é lícito quando for necessário ao exercício de funções de interesse público ou ao exercício da autoridade pública de que está investido o responsável pelo tratamento. Nessa medida, há licitude no tratamento de dados pessoais efetuado no âmbito da atuação fiscalizadora do Tribunal de Contas e, designadamente, nas auditorias de conformidade, quando se verifique a sua necessidade para a realização dos respetivos objetivos.

Quando esteja em causa a necessidade de recolha de dados especiais, como sejam os *"(...) dados pessoais que revelem a origem racial ou étnica, as opiniões políticas, as convicções religiosas ou filosóficas, ou a filiação sindical, bem como o tratamento de dados genéticos, dados biométricos para identificar uma pessoa de forma inequívoca, dados relativos à saúde ou dados relativos à vida sexual ou orientação sexual de uma pessoa"*, importa estar ciente que, por regra, o tratamento de dados destas categorias está proibido (cf. n.º 3 do artigo 35.º da CRP e n.º1 do artigo 9.º do RGPD). No entanto, a proibição é afastada pelo interesse público

---

222 Implicações do Regulamento (UE) 2016/679, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, na atividade do Tribunal de Contas e dos seus serviços de apoio, Estudo n.º 2/2018-DCP, processo n.º 45/2017-DCP, de 15 de janeiro de 2018, pág. 31.

223 LOPTC, artigo 9.º e INTOSAI P-10 - Princípios 5 e 6.

224 Cfr, designadamente, o Considerando (4) do RGPD: *"o direito à proteção de dados pessoais não é absoluto, devendo ser considerado em relação à sua função na sociedade..."*.

225 Acórdão do TJUE, de 20 de maio de 2003, processos apensos C-465, C-138/01 e C-139/01.

importante em que a missão do Tribunal de Contas se consubstancia, nos termos da Constituição e da Lei (cf. alínea g) do n.º 2 do artigo 9.º).

Na atividade fiscalizadora exercida pelo Tribunal de Contas e respetivos serviços de apoio e também na sua atividade jurisdicional podem, assim, tratar-se dados pessoais, desde que o tratamento desses dados respeite o princípio da proporcionalidade e os demais princípios previstos no RGPD.

Refira-se que o Tribunal de Contas define uma estratégia de comunicação, adequada ao cumprimento do seu mandato, com observância dos princípios da transparência, da prestação de contas e da proteção de dados pessoais, designadamente através da divulgação do resultado dos seus trabalhos em tempo oportuno[226].

5.3.3. Acesso e utilização de dados pessoais

No que diz respeito ao **acesso e utilização dos dados** provenientes de fontes externas, importa sublinhar que as instituições superiores de controlo devem ter acesso irrestrito aos dados necessários à realização das suas auditorias (vide princípios e normas de auditoria da INTOSAI e garantias para a realização das suas tarefas de fiscalização e para a sua independência[227]). Isso abrange o acesso a dados protegidos quer pela legislação de proteção dos dados pessoais quer pelos regimes de proteção de segredos (comercial, bancário, médico, segurança, segredo de Estado, etc.). Nessa linha, o n.º1 do artigo 10.º, da LOPTC consagra que ***"no exercício das suas funções, o Tribunal de Contas tem direito à coadjuvação de todas as entidades públicas e privadas, nos mesmos termos dos tribunais judiciais"***.

Nessa medida, não pode ser oposto ao Tribunal, ou aos auditores que para ele desenvolvem o trabalho de auditoria, qualquer impedimento ao acesso à informação necessária em virtude da proteção de dados pessoais ou da preservação de segredo. Isso não significa que, em determinadas situações previstas na lei, não possa ser exigida uma credenciação de segurança para acesso à informação abrangida por segredo.

O tratamento de dados pessoais recolhidos por instituições ou serviços auditados, em poder do Tribunal, na sequência do exercício do controlo financeiro externo, para as finalidades inerentes aos processos de fiscalização ou de auditoria, não carece de consentimento expresso dos titulares dos dados, , por não ser esse o fundamento que legitima o tratamento de dados

---

226 Regulamento do Tribunal de Contas, artigo 13.º.

227 INTOSAI P-1 - Parte IV, INTOSAI P-10 - Princípio 4, INTOSAI P-12 - Princípio 1 e INTOSAI P-50 - Princípio 3.3.

pessoais que é realizado neste âmbito, mas sim, como acima se disse, o interesse público decorrente das atribuições e competências conferidas ao Tribunal de Contas pela CRP e a Lei.

No entanto, quer no acesso quer na utilização dos dados, devem ser sempre aplicadas as melhores práticas em conformidade com as regras em vigor, adotando os comportamentos apropriados a assegurar, caso a caso, as: licitude[228], finalidade, necessidade e proporcionalidade , na obtenção e utilização de dados pessoais.

Na realização de uma auditoria de conformidade, o objeto da auditoria é muito relevante para aferir, caso a caso, se os dados pessoais obtidos são necessários à sua concretização. De facto, a utilização, processamento e conservação de dados pessoais deve ser sempre limitada à finalidade do interesse e a ponderação da necessidade[229] é sempre factual e não abstrata, no contexto (objetivos da auditoria) que se visa alcançar.

Para cumprimento dos normativos aplicáveis, são **comportamentos** adequados nas diversas operações de tratamento, designadamente recolha[230], utilização, processamento, comunicação e conservação dos dados pessoais pelas equipas de auditoria, os seguintes:

- Avaliar se a finalidade é lícita, legítima, explícita e transparente;
- Apreciar se a recolha dos dados é adequada, pertinente, suficiente e limitada ao mínimo necessário para a respetiva finalidade.

5.3.4. Preservação da segurança e confidencialidade dos dados

O Tribunal e os seus Serviços de Apoio devem adotar as medidas adequadas a garantir a segurança[231] no tratamento e arquivo de todos os dados obtidos, onde se incluem os dados de pessoas singulares, no âmbito das diferentes modalidades de controlo, nomeadamente na realização de auditorias[232] ou de ações de controlo e nas verificações internas e externas a contas. As medidas adequadas devem garantir a proteção contra o tratamento não autorizado ou ilícito e contra a perda, a destruição ou a danificação acidental (confidencialidade e integridade).

---

228 No sentido de o *"tratamento ser necessário ao exercício de funções de interesse público, (...) assente no direito do Estado-membro (...)"* nos termos da alínea e), do n.º 1 do artigo 6.º do RGPD.

229 Os dados pessoais desnecessários devem ser eliminados, atento o princípio da minimização.

230 Refira-se que a utilização de dados pessoais de forma incompatível com a finalidade determinante da recolha, é punível com pena de prisão de até um ano ou com pena de multa até 120 dias (n.º1, do artigo 46.º, da Lei n.º 58/2019, de 8 de agosto) e que o tratamento de dados pessoais com inobservância dolosa dos princípios consagrados no artigo 5.º do RGDP, constitui uma contraordenação muito grave.

231 Física e informática, a acessos indevidos (internos ou externos ao Tribunal).

232 Aplicável aos diferentes tipos de auditoria, respetivamente auditoria de conformidade, auditoria financeira, auditoria de resultados, auditorias combinadas, entre outras.

O processamento e conservação de dados abrange, transversalmente, toda a organização, designadamente as metodologias de trabalho (interno e externo), bem como a utilização de materiais ou equipamentos, programas ou softwares, canais de comunicação e suportes em papel ou desmaterializados. Assim, aplica-se ao tratamento de dados automatizado ou manual, independentemente do suporte utilizado e do modo como as diversas operações de tratamento são realizadas.

É útil ter presente que, o dever de confidencialidade acresce ao dever de sigilo profissional previsto na lei, para o responsável e todas as pessoas que intervenham no tratamento de dados (cf. n.º 2 do artigo 10.º da Lei n.º 58/2019, de 8 de agosto).

É, assim, adequado que os membros das equipas de auditoria apliquem controlos para mitigar os riscos de quebra de confidencialidade, integridade e exatidão dos registos ou documentos, consoante o formato em que os dados se encontrem, designadamente protegendo o acesso aos seus computadores, ficheiros e documentação obtida.

Neste domínio, o **auditor deve**:

- Apenas utilizar os equipamentos do tribunal, exceto quando a entidade auditada, exigir o uso de equipamento próprio.
- Adotar credenciais de acesso fortes, que sejam apenas do seu conhecimento, bem como procedimentos adequados a proteger as palavras-passe para acesso aos recursos informáticos colocados à sua disposição;
- Proceder às atualizações de segurança dos equipamentos;
- Assegurar a eliminação da informação que já não seja necessária, incluindo cópias em todos os dispositivos quando pretende apagar dados pessoais;
- Salvo deveres legais, manter o segredo sobre os dados pessoais a que tem acesso, no exercício das suas funções ou tarefas cometidas;

O auditor **não deve**:

- armazenar dados pessoais em serviços de armazenamento em nuvem, sem ser os autorizados pelo Tribunal;
- replicar ficheiros de dados pessoais em diversos dispositivos;
- enviar dados pessoais por correio eletrónico desprotegido;
- expor os dados pessoais a acessos não autorizados.

É também necessário que os sistemas de informação do Tribunal e as respetivas chaves de acesso assegurem que o arquivo da informação nos correspondentes processos garante a segurança, rastreabilidade, disponibilidade e resiliência permanentes dos ficheiros, sistemas e serviços de tratamento.

Está regulamentarmente determinado que o sistema de informação do Tribunal visa garantir, entre outras circunstâncias, a fiabilidade e a segurança da informação[233] e deve funcionar com o respeito das disposições legais e regulamentares relativas à proteção de dados pessoais e à segurança da informação.

*"O **responsável pelo tratamento**[234] (...) aplica as medidas técnicas e organizativas adequadas para assegurar um nível de segurança adequado ao risco, incluindo, consoante o que for adequado:*

- *a pseudonimização e a cifragem dos dados pessoais;*
- *a capacidade de assegurar a confidencialidade, integridade, disponibilidade e resiliência permanentes dos sistemas e dos serviços de tratamento;*
- *a capacidade de restabelecer a disponibilidade e o acesso aos dados pessoais de forma atempada no caso de um incidente físico ou técnico;*
- *um processo para testar, apreciar e avaliar regularmente a eficácia das medidas técnicas e organizativas para garantir a segurança do tratamento.*

Ao avaliar o nível de segurança adequado, devem ser tidos em conta, designadamente, os riscos apresentados pelo tratamento, em particular devido à destruição, perda e alteração acidentais ou ilícitas, e à divulgação ou ao acesso não autorizados, de dados pessoais transmitidos, conservados ou sujeitos a qualquer outro tipo de tratamento"[235].

De referir que a proteção dos dados pessoais constantes de um processo de auditoria, tal como a preservação de segredos legalmente aplicáveis, subsiste para além do termo desse processo, determinando que se garanta essa proteção mesmo na fase de arquivo, designadamente perante solicitações externas de consulta e acesso aos processos. Isso aconselha a que, na fase de organização do processo, os dados sensíveis sejam devidamente identificados e tomadas as medidas adequadas à sua segurança posterior.

---

233 Regulamento do Tribunal de Contas, artigo 17.º, n.º 2, alíneas c) e j).

234 De notar que o EPD não é o responsável pelo tratamento dos dados, mas sim o respetivo fiscalizador e provedor.

235 RGPD, artigo 33.º, n.ºs 1 e 2.

De facto, não pode olvidar-se que aos processos no TdC se aplica a LOPTC, o Regulamento do Tribunal de Contas e, subsidiariamente, o Código do Processo Civil, incluindo no âmbito da auditoria[236]. Nessa medida, são aplicáveis os artigos 132.º, 163.º e 164.º desse Código, o que implica a regra da publicidade da informação contida nos processos, salvo a aplicação de disposições de proteção de dados pessoais ou de segredos.

5.3.5. Publicação de dados pessoais

Outra das dimensões relativas à utilização de dados pessoais pelo Tribunal de Contas é a da respetiva divulgação.

Os atos do Tribunal são publicitados, depois de notificados ou comunicados aos interessados, sendo caso disso, em conformidade com os princípios que enformam a política de comunicação do Tribunal, exceto quando se delibere, por motivos ponderosos, a limitação do âmbito da publicitação[237].

Também nesta matéria deve ser feita uma ponderação, à luz do princípio da proporcionalidade, entre a proteção dos dados pessoais e a natureza particular da jurisdição financeira, na perspetiva do interesse público (resultante do princípio democrático) de que se reveste a possibilidade de todos os cidadãos saberem quem, e em que circunstâncias, pode ter sido responsável por atos de má gestão ou pode ter sido indiciado ou julgado por infrações financeiras[238].

Tendo em vista garantir que os atos do Tribunal que são publicados *"não têm informações pessoais que vão para além do necessário, atendendo ao interesse público prosseguido com a respetiva publicação, e em conformidade com o disposto no artigo 13.º do Regulamento do Tribunal de Contas*", a **Resolução n.º 3/2018-PG, de 28 de maio**, fixa os procedimentos a adotar nesta matéria, os quais determinam que *"a publicação de acórdãos, sentenças, relatórios de auditoria e outros atos do Tribunal, bem como de atos do Ministério Público neles integrados, apenas deve conter os dados pessoais indispensáveis à informação da sociedade sobre a utilização dos recursos financeiros e à garantia da accountability dos gestores desses recursos e dos responsáveis financeiros".* Aí se refere que *"ponderando-se o interesse público prosseguido com o direito de proteção de dados pessoais, considera-se legítima, adequada, necessária e proporcional, a explicitação, na publicação dos atos do Tribunal mencionados na*

---

236 LOPTC, artigo 80.º.

237 Regulamento do Tribunal de Contas, artigo 14.º, nº 1.

238 Vide Acórdão citado do TJUE e Estudo n.º 2/2018-DCP, Processo n.º 45/2017-DCP, de 15 de janeiro.

alínea anterior, do nome e cargo das pessoas em causa, devendo ser omitidos outros dados pessoais, salvo quando se demonstre que estes têm relevo público".

Neste domínio, *"os atos do Tribunal, designadamente os relatórios de auditoria, as sentenças e os acórdãos devem ser expurgados de dados pessoais (tais como moradas, contactos telefónicos, ou outros), que não se revelem indispensáveis para assegurar a accountability dos seus entes fiscalizados ou dos responsáveis financeiros"*[239].

De acordo com a mesma Resolução é responsabilidade do Juiz Conselheiro Responsável proceder à mencionada ponderação e identificar os dados pessoais que possam ser incluídos ou omitidos.

Refere-se ainda que, "*em caso de dúvida sobre os dados pessoais que podem constar na publicação dos mencionados atos do Tribunal, deve ser consultado o Encarregado de Proteção de Dados do Tribunal".*

Como já referido, a proteção de dados pessoais não se estende às pessoas coletivas. No entanto, a este respeito, a referida Resolução n.º 3/2018-PG determinou que *"deverá (...) ser ponderada a eventual desnecessidade de referências na publicitação dos atos do Tribunal a empresas ou outros sujeitos privados, singulares ou coletivos, de relações jurídicas com entidades públicas sujeitas à jurisdição do Tribunal e que não tenham qualquer responsabilidade pela gestão ou pela utilização de dinheiros ou ativos públicos".*

5.3.6. Encarregado de Proteção de Dados

A Resolução n.º 3/2018-PG procedeu ainda à designação de um Encarregado de Proteção de Dados (EPD) e à definição do seu estatuto.

Com particular interesse em **contexto de auditoria**, ao EPD[240] cabe:

- *"**Informar** e aconselhar o responsável pelo tratamento, bem como os trabalhadores que tratem os dados, sobre o respeito das suas obrigações na matéria;*
- ***Aconselhar**, em caso de dúvida, sobre a admissibilidade da publicação de determinados dados pessoais constantes de relatórios de auditoria, sentenças, acórdãos e despachos;*

---

[239] Implicações do Regulamento (UE) 2016/679, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril, na atividade do Tribunal de Contas e dos seus serviços de apoio, Estudo n.º 2/2018-DCP, processo n.º 45/2017-DCP, de 15 de janeiro de 2018, pág. 31.

[240] O EPD é um provedor, não o responsável pelo tratamento dos dados. No caso do TdC a ponderação de inclusão ou omissão de dados deve ser efetuada pelo Juiz Conselheiro.

- ***Promover*** *a adoção de procedimentos internos de garantia do exercício dos direitos dos titulares dos dados, designadamente no que diz respeito à tramitação dos pedidos feitos pelos mesmos;*
- ***Identificar*** *os dados que devam ser considerados como «dados sensíveis», e avaliar e propor o ajustamento, quando necessário, do respetivo nível de segurança;*
- ***Avaliar*** *o nível de segurança e dos procedimentos de gestão e acesso às bases de dados dos Serviços de Apoio, incluindo a base GENT*[241]*, propondo as alterações que considere necessárias; (...)".*

Os titulares dos dados podem contactar o Encarregado de Proteção de Dados sobre todas as questões relacionadas com o tratamento dos seus dados pessoais e com o exercício dos direitos que lhe são conferidos pelo RGPD, estando o EPD vinculado à obrigação de sigilo ou de confidencialidade no exercício das suas funções, em conformidade com o direito da União ou dos Estados-Membros (n.ºs 4 e 5 do artigo 38.º, do RGPD).

5.4. Auditoria em ambiente tecnológico

A utilização de sistemas de Tecnologias de Informação (TI) altera/impacta, designadamente, o ambiente de controlo interno das entidades auditadas, a natureza do trabalho e a evidência de auditoria. Poderá também dar origem a vulnerabilidades, irregularidades e fraudes muito específicas, pelo que são necessários procedimentos de auditoria para fazer face a estes desafios.

O **trabalho de auditoria em ambiente de TI**, pode abordar áreas diversas[242], varia de acordo com o âmbito, o objeto e os objetivos definidos e com o tipo de auditoria (ou seja, desempenho, financeira ou conformidade)[243]. Por regra, será sempre necessário garantir que os controlos internos de TI relacionados com a confidencialidade, integridade e disponibilidade dos dados foram implementados e estiveram em pleno funcionamento no período em análise.

---

241 Sistema de Gestão de Entidades.

242 Saliente-se, a título de exemplo, a governação de TI, investimentos em TI, se existem controlos suficientes para proteger os dados da entidade, análise da aplicação de novas tecnologias como a inteligência artificial, ou o desenvolvimento, aquisição e operação de sistemas de TI. As auditorias de TI também tratam de aspetos de segurança da informação (GUID 5100) e cibersegurança.

243 No caso de auditorias de conformidade deve-se garantir a conformidade dos processos dos sistemas de informação com as leis, regulamentos, políticas e procedimentos aplicáveis à organização auditada.

A análise dos sistemas de informação no âmbito da auditoria de conformidade terá como objetivo avaliar o cumprimento das normas e regulamentos a que aqueles se encontram vinculados, bem como as políticas e procedimentos da entidade, a fim de verificar a segurança, a integridade, a integralidade e a confiabilidade dos dados, identificar os riscos existentes e verificar a eficácia dos controlos implementados.

Assim, os objetivos de uma auditoria de conformidade em ambiente de TI incluem:

1. **No âmbito da avaliação preliminar dos riscos e do planeamento da obtenção de evidências de auditoria:**
   - Identificar e compreender os principais sistemas de TI relacionados com o objeto da auditoria/com relevância para esta, o que pressupõe verificar, nomeadamente, as responsabilidades definidas, a existência de uma estrutura adequada e a documentação de suporte, bem como conhecer as operações processadas pelos sistemas;
   - Avaliar a complexidade e compreender o impacto global e os riscos das TI no objeto da auditoria (para sistemas mais complexos pode ser necessária uma equipa especializada em auditorias a sistemas de informação);
   - Compreender como a utilização de TI no âmbito da entrada/registo/input, processamento, armazenamento e comunicação de informação afeta os sistemas de controlo interno[244], o risco inerente e o risco de controlo;
   - Avaliar os principais controlos gerais, designadamente os controlos relativos à segurança da informação (*vide* GUID 5100), os quais, por exemplo, se destinam a garantir que os dados somente possam ser visualizados ou alterados por pessoas devidamente autorizadas e de acordo com as normas de proteção de dados (*vide* lista para verificação de controlos gerais do ECA com base na *framework* COBIT);
2. **No âmbito da execução da auditoria:**
   - Rever a avaliação preliminar dos controlos gerais;
   - Avaliar a eficácia dos controlos aplicacionais de TI que afetam o processamento da informação e verificar se permitem o cumprimento das leis e regulamentos relevantes (*vide* lista para verificação de controlos gerais do ECA com base na *framework* COBIT e **Anexo 2**);
3. **No âmbito da fase de relatório:**

[244] Os auditores devem analisar e avaliar os controlos internos relacionados com os sistemas de informação para garantirem que estes são adequados e eficazes na proteção dos ativos da entidade, na prevenção de fraudes e no cumprimento das leis, regulamentos e políticas.

- Após a avaliação dos controlos, as conclusões devem ser documentadas, com uma conclusão geral sobre a eficácia dos mesmos, em conformidade com a metodologia de auditoria utilizada. Os auditores devem ainda identificar e avaliar os pontos fracos do controlo em relação aos riscos de TI. Deverão também determinar quais as operações que poderão ser afetadas negativamente por uma deficiência de controlo.

A responsabilidade por ilícitos financeiros pode também ser impactada quando a gestão pública assente em processos informatizados, automatizados e que integrem algoritmos de análise da informação ou de substituição das decisões.

Por um lado, a crescente sofisticação desses programas informáticos determinará que não se possa analisar a conformidade da execução dos programas de apoio com os respetivos requisitos e condicionalidades ou mesmo os respetivos resultados sem compreender e avaliar a validade dos algoritmos que suportaram as decisões e os outputs dos mesmos.

Por outro lado, quando a utilização de programas informáticos, de algoritmos e de modelos de inteligência artificial influenciam ou substituem as decisões de pessoas inseridas em cadeias de responsabilidade pública, é, ainda assim, necessário identificar os responsáveis pelo cumprimento das regras e princípios estabelecidos, evitando vazios de responsabilidade e responsabilização.

Vários instrumentos internacionais contêm normas e recomendações relevantes a este respeito, designadamente da OCDE, Comissão Europeia, Parlamento Europeu, Conselho da Europa e UNESCO. Neles se afirma, nomeadamente, que:

- Só os indivíduos ou pessoas legais podem ser responsabilizados por decisões;
- A delegação de tarefas ou decisões na tecnologia não pode afastar a responsabilidade do delegante por essas tarefas ou decisões;
- Todos os algoritmos têm de ter uma supervisão humana;
- Têm de ser bem descritas as várias responsabilidades no desenho e implementação de um sistema algorítmico;
- O desempenho e resultados desses sistemas têm de ser monitorizados;
- Os seus componentes têm de ser documentados e poder ser explicados;

- Devem ser implementados procedimentos de auditoria sistemáticos sobre os referidos sistemas;
- Um sistema de Inteligência Artificial jamais poderá substituir a responsabilidade e a prestação de contas por parte dos humanos que seriam normalmente responsáveis pelas decisões.

Assim, neste contexto de TI, os auditores não poderão descurar a identificação de responsabilidades por atos de gestão e eventuais ilícitos financeiros a eles associados, recorrendo, se necessário, às responsabilidades pela supervisão do desenho e do desempenho dos sistemas.

CAPÍTULO VI

SEGUIMENTO DE RECOMENDAÇÕES

ÍNDICE

O PRESENTE CAPÍTULO:

- Refere-se a procedimentos tendentes ao acompanhamento das recomendações formuladas nos Relatórios de Auditoria, incluindo os relativos a auditorias de seguimento.

NORMAS **ISSAI*** PERTINENTES:

** International Standards of Supreme Audit Institutions, emitidas pela INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions*

Nível 3 – Princípios Fundamentais de Auditoria:

ISSAI 400 – *Compliance Audit Principles*

Nível 4 – Normas de Auditoria:

ISSAI 4000 – *Compliance Audit Standards*

Guia de Orientação:

GUID 4900 – *Guidance on Authorities and Criteria to be Considered while Examining the Regularity and Propriety Aspects in Compliance Audit*

VI. SEGUIMENTO DE RECOMENDAÇÕES

6.1. Acompanhamento de recomendações

O acompanhamento das recomendações formuladas nos relatórios de auditoria de conformidade aprovados pelo Tribunal visa, por um lado, promover que a entidade auditada tome as medidas necessárias à correção ou mitigação das ilegalidades ou irregularidades constantes das observações e conclusões/opinião/Juízo de auditoria e, por outro, dotar o Tribunal e, eventualmente, o público em geral[245], de informação relevante sobre as alterações de atuação da entidade auditada na sequência da tomada de conhecimento das recomendações.

A obrigatoriedade da observância das recomendações[246] do Tribunal por parte das entidades auditadas decorre, desde logo, do disposto na LOPTC sobre as consequências do seu não acatamento reiterado e injustificado, legalmente tipificado como infração financeira de natureza sancionatória, geradora da correspondente responsabilidade[247].

No que respeita ao acompanhamento das recomendações do Tribunal, em 12 de dezembro de 2024, o Plenário Geral, aprovou a Resolução n.º 5/2024, na qual se uniformiza os procedimentos de Acompanhamento e tratamento das recomendações formuladas pelo Tribunal de Contas, a utilizar pelos diversos Departamentos.

A referida Resolução estabelece que *"...o sistema de informação do Tribunal de Contas deve assegurar o registo das recomendações, de modo que, em qualquer processo relativo a uma entidade ou responsável, sejam visíveis as recomendações que já anteriormente lhes foram dirigidas"* e desenvolve uma metodologia que enquadra as várias vertentes dos processos de elaboração e acompanhamento das recomendações formuladas nos relatórios elaborados, no âmbito das auditorias da 2.ª Secção do Tribunal de Contas.

Assim, após a aprovação do relatório de auditoria, devem os auditores elaborar um plano de acompanhamento das recomendações formuladas junto da entidade auditada[248], documentando os progressos alcançados por esta. Os resultados do acompanhamento

---

245 O que acontecerá sobretudo se for feito através de uma auditoria de seguimento, que culmina com um Relatório de Auditoria, notificado e publicitado nos termos gerais já referidos neste Manual.

246 MAPF:38, Capítulo I - *"Quadro jurídico e institucional do Tribunal"*, 1.4. *"Estrutura conceptual das normas de auditoria do Tribunal"*; ISSAI: 400:60 e ISSAI 4000:232-236.

247 LOPTC, artigo 65.º, n.º 1, alínea j).

248 ISSAI 4000:233.

podem relevar para a análise de risco que esteja subjacente ao planeamento de ações de controlo em anos posteriores[249].

De acordo com a referida Resolução, no que respeita aos prazos no processo de acompanhamento das recomendações deve ser tido em consideração o seguinte:

a) *"Em regra, o Tribunal fixa nas decisões ou relatórios um prazo até 180 dias para os destinatários das recomendações informarem sobre a implementação, com a correspondente justificação e prova. O prazo pode ser adequado à natureza das questões em causa";* [250]
b) *"o Tribunal, nos seus relatórios, pode também, quando adequado e ouvidos os destinatários, fixar um prazo razoável para a execução das recomendações ou para a apresentação de um plano de ação, calendarizado e com responsáveis, para a implementação das mesmas";* [251]
c) *"Caso seja solicitado um plano de ação, o mesmo deve ser apresentado num prazo de 30 a 60 dias após a aprovação do relatório e servirá de critério para o acompanhamento das recomendações".*[252]

É igualmente de notar que o acatamento de recomendações anteriores formuladas pelo Tribunal, incluindo as previstas no n.º 4 do artigo 44.º, da LOPTC, são um importante elemento a considerar na avaliação da culpa, em caso de apuramento de responsabilidade financeira (cf. n.º 1 do artigo 64.º), bem como na sua eventual relevação (apenas relativamente à responsabilidade financeira sancionatória), uma vez verificados os requisitos constantes das alíneas do n.º 9 do artigo 65.º.

O acompanhamento do acolhimento de recomendações pode ser realizado através de informações periódicas dos auditores, elaboradas com base na prestação de informação documentada pela entidade auditada, até que o acolhimento seja total. Na ausência de comunicação atempada pela entidade auditada das diligências desenvolvidas com vista ao acolhimento das recomendações, ou da prestação por aquela de informação sem junção de evidências apropriadas, deve o dirigente máximo do departamento de auditoria proceder à notificação da entidade no sentido da prestação da informação necessária. As informações elaboradas nos departamentos de auditoria devem ser submetidas ao Juiz Conselheiro

249 ISSAI 4000:235.
250 Resolução n.º 5/2024 – PG: 23.
251 Resolução n.º 5/2024 – PG: 24.
252 Resolução n.º 5/2024 – PG: 24.

Responsável, que decidirá sobre o grau de acolhimento das recomendações e sobre os passos subsequentes.

O acompanhamento pode igualmente ocorrer no âmbito de novas ações de controlo, as auditorias de seguimento, melhor descritas no ponto seguinte.

6.1.1. Auditoria de seguimento

No âmbito do processo de planeamento das ações de controlo é decidida a realização de auditorias de seguimento de recomendações de acordo com a importância das recomendações ou quando a análise do risco associado à ação de controlo o aconselhe, obedecendo o acompanhamento de recomendações integrado em auditoria de seguimento, ao processo próprio das auditorias.

ANEXO 1

Checklists de Controlo de Qualidade

Checklist de Controlo de Qualidade: PLANEAMENTO / Estudo Preliminar (EP)				
N	**Aspetos a avaliar**	**Incluído S/N/NA**	**Observações**	**Referências: MAPF, MAR, MAC**
1.	Foi obtida informação relevante sobre a entidade (ou atividades, programas, projetos e ações) a examinar, relativa ao objeto da auditoria, quanto a:			MAPF, §§ 266, 267 e 268 MAR, P. 2.1 MAC, Cap. II
1.1	Quadro legal e regulamentar e outra legislação aplicável?			MAPF, § 273, d) MAC. P. 2.3., 2.4.4. e 2.4.5.
1.2	Natureza, objetivos, cultura, organização interna e gestão de recursos humanos?			MAPF, § 273, a) e g) MAC. P. 2.3. e 2.4.5.
1.3	Quadro global da governação, processos de gestão, indicadores de desempenho, ambiente de controlo e procedimentos de controlo interno?			MAPF, §§ 269 e 273, f) MAC. P. 2.3. e 2.4.5.
1.4	Modelo de gestão do risco da entidade, conhecimento do PPRG e identificação de riscos potenciais significativos associados à entidade e ao seu ambiente?			MAPF, §§ 273, b) e c), 277, 341, 344, 347 e NT.36 MAC. P. 2.3., 2.4.4. e 2.4.5.
1.5	Confiança do sistema de controlo interno: ambiente de controlo e procedimentos de controlo interno instituídos?			MAPF, §§ 270, 272 e 273, f) MAC. P. 2.4.5. e 2.5.1.
1.6	Conclusões relevantes de resultados de auditorias e exames anteriores, de resultados da fiscalização prévia, do acolhimento de recomendações do TdC e de relatórios dos órgãos de controlo interno?			MAPF, §§ 49 e 273, i) e n) MAC. P. 2.2. e 2.3.
1.7	Planos e relatórios de atividades e relatórios e pareceres de outras entidades?			MAPF, § 273, j) MAC. P. 2.3.

Checklist de Controlo de Qualidade: PLANEAMENTO / Estudo Preliminar (EP)				
N	**Aspetos a avaliar**	**Incluído S/N/NA**	**Observações**	**Referências: MAPF, MAR, MAC**
1.8	Conhecimento dos sistemas de informação relevantes para a auditoria?			MAPF, § 273, h) MAC. P. 2.3., 2.4.5. e 5.4.
1.9	Informação oriunda da comunicação social?			MAPF, § 273, m) MAC. P. 2.3., 2.4.4. e 5.1.
1.10	Fundamento, objetivos, âmbito, objeto e critérios de auditoria, de forma preliminar?			MAPF, §§ 178, 187, 266 e 273, e) MAC. P. 2.3., 2.4. e 2.5.
2.	Foi obtida informação financeira e não financeira relacionada com o objeto da auditoria, quanto a:			MAPF, §§ 57, 61, 271 e 273 MAR, p. 2.1.3 MAC. P. 2.3.
2.1	Orçamentos, fontes de financiamento, mapas de execução orçamental e alterações orçamentais?			MAPF, § 273 k) MAC. P. 2.3.
2.2	Demonstrações financeiras dos três últimos anos?			MAPF, § 273 l) MAC. P. 2.3., 2.4.4. e 4.1.2.2.
2.3	Compreensão do sistema contabilístico e do referencial financeiro e contabilístico aplicável às demonstrações financeiras?			MAPF, § 273 d) MAC. P. 2.3.
2.4	Pareceres dos órgãos de supervisão e de fiscalização e sua influência na estratégia da auditoria?			MAPF, §§ 271 e 273 j) MAC. P. 2.3.
2.5	Trabalhos e relatórios dos auditores internos e sua influência na estratégia da auditoria?			MAPF, §§ 204, 205, 272, 273 j) e 348 MAC. P. 1.5.
2.6	Declarações de responsabilidade obtidas pelos auditores junto dos órgãos de gestão da entidade auditada?			MAPF, §§ 259, 260 e 273 f) MAC. Cap. III, P. 3.2.
2.7	Impacto sobre a estratégia de auditoria de riscos significativos de distorções materiais, fraudes ou ilegalidades sobre as demonstrações financeiras?			MAPF, § 273 c) MAC. P. 1.4.5. e 1.4.6.
2.8	Compreensão de tendências, rácios, inconsistências ou desvios de valores esperados, após aplicação de procedimentos analíticos preliminares?			MAPF, §§ 223 e 273 l) MAC. P. 1.4.6.

Checklist de Controlo de Qualidade: PLANEAMENTO / Estudo Preliminar (EP)				
N	**Aspetos a avaliar**	**Incluído S/N/NA**	**Observações**	**Referências: MAPF, MAR, MAC**
3.	Foi obtida e registada informação consistente (ainda que preliminar) da entidade (ou atividades, programas, projetos ou ações) que fundamente a realização da auditoria (se realista, realizável e suscetível de ser útil), quanto aos elementos básicos:			MAPF, §§ 267, 268 e 273 MAR, p. 2 e 2.1.3 MAC, Cap. II, p. 2.3.
3.1	Objeto de auditoria determinado, âmbito da auditoria delimitado e critérios de auditoria estabelecidos?			MAPF, §§ 56, 60, 178 a), 268 e 273 e) MAC, p. 2.4.1., 2.4.2. e 2.4.3.
3.2	Limiar de materialidade preliminar determinado?			MAPF, §§ 145, 149 e 158 MAC, p. 2.4.7.
3.3	Avaliação preliminar do risco inerente (Ri)?			MAPF, §§ 131, 134 e 225 MAC, p. 1.4.5. e 2.4.6.
3.4	Avaliação preliminar do risco de controlo (Rc) teve por base a combinação da avaliação do ambiente de controlo e dos procedimentos de controlo?			MAPF, §§ 131, 230, 231, 232, 234, 235, 273 c), 288. 354 e 357 MAC, p. 1.4.5., 2.4.5. e 2.4.6.
3.5	Os trabalhos de auditoria estão devidamente registados, calendarizados e documentados na pasta corrente eletrónica?			MAPF, §§ 34, 181 e 183 MAC, p. 2.4.11.
4.	Foram aplicados procedimentos de controlo de qualidade pelos dirigentes responsáveis pela auditoria, no que toca ao processo de direção, supervisão e revisão de auditoria, na preparação do **EP**?			MAPF, §§ 34, 103, 104, 105, 108, 168 e 275 **MAR, p. 3.6** MAC, p. 1.4.3. e 4.2.1.

Checklist de Controlo de Qualidade: PLANEAMENTO / Plano Global de Auditoria (PGA)				
N	**Aspetos a avaliar**	**Incluído S/N/NA**	**Observações**	**Referências: MAPF e MAR**
Elementos da estratégia global da auditoria a executar e a respetiva afetação de recursos, consubstanciada na elaboração do **PGA – Plano Global de Auditoria.**				MAPF, §§ 217, 266, 274, 356 e 357 e diagramas 9 e 16 MAR, p. 2.2 e 3.2 MAC, Cap. II, p. 2.4.
1	Foram definidos os objetivos da auditoria, delimitado o seu âmbito, descrito o objeto e estabelecidos os critérios da auditoria?			MAPF, §§ 178, 187, 274 e diagrama 16 MAR, p. 2.2.2 MAC, p.2.4.1., 2.4.2.e 2.4.3.
2	Foram formuladas as *questões de auditoria*, tendo por base os resultados do Estudo Preliminar (EP)?			MAR, p. 2.2.2.1 MAC, p.2.4.9.
3	Foi obtida a *compreensão da entidade e do seu meio envolvente* a partir do EP, e especialmente o ambiente de controlo e os seus procedimentos?			MAPF, §§ 187, 188, 217, 276, 352 e diagrama 16 MAR, p. 2.1.3 MAC, p.2.4.4.
4	Foi estabelecido o risco de auditoria aceite?			MAPF, §§ 118, 139 e 264 MAC, p.1.4.5.
5	Foi determinado ou revisto o *limiar de materialidade* adequado para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo?			MAPF, §§ 149, 150, 158, 159, 164, 281 e diagrama 16 MAC, p.2.4.7. e 3.1.2.
6	Foram aplicados *procedimentos de avaliação do risco* para avaliar os riscos (Ri e Rc) materiais e a conceção ao nível de cada controlo-chave estabelecido?			MAPF, §§ 224, 226, 234, 242 a), 250, 279 e NT.11 MAR, p. 2.1.3 MAC, p.2.4.5.
7	Foi examinado o funcionamento do sistema de controlo interno relevante em função das suas cinco componentes?			MAPF, §§ 229, 230, 231, 232 e diagramas 11 e 17 MAR, p. 2.1.3 MAC, p. 2.4.5.
8	Foi adotado o *método de auditoria* mais adequado face à compreensão da entidade e do seu ambiente?			MAPF, §§ 214, 291, 356, diagrama 9 e NT 27 MAR, p. 2.2.2.2 MAC, p. 2.4., 2.5. e 3.1.

Checklist de Controlo de Qualidade: PLANEAMENTO / Plano Global de Auditoria (PGA)				
N	**Aspetos a avaliar**	**Incluído S/N/NA**	**Observações**	**Referências: MAPF e MAR**
9	Foram seguidos os requisitos obrigatórios para calcular a dimensão indicativa (ou definitiva, no caso de o **PA**-Programa de Auditoria integrar o **PGA**) da amostra para as áreas sujeitas a controlo?			MAPF, §§ 219 e), 239, 300, 357, diagrama 10 e NT 37 MAR, p. 3.3.2. MAC, p. 2.4.5.
10	Foi utilizada a base automática para o cálculo da dimensão global da amostra?			MAPF, §§ 164, 219 e), 300 e diagrama 10 MAR, p. 3.2.2. MAC, Cap. III
11	Foram concebidos testes aos controlos a realizar a uma amostra de transações, com vista a obter evidências de auditoria do grau de *eficácia operacional dos controlos*?			MAPF, §§ 223, 228, 236, 239, 240, 242 b), 245, 282 291, diagramas 12 e 16 e NT.33 e 34 MAR, p. 3.2 MAC, p. 2.5.1. e Anexo 1
12	Foram concebidos procedimentos substantivos a realizar e planeadas as *técnicas de auditoria* mais eficazes para se obter as evidências de auditoria suficientes e apropriadas?			MAPF, §§ 219, 223, 236, 239, 247, 282, 291, 292 e diagrama 16 MAR, p. 3.2. MAC, p. 2.5.1. e 2.5.2.
13	Foi planeada a utilização dos trabalhos da *função de auditoria interna* da entidade auditada?			MAPF, §§ 203, 204, 205, 348, diagrama 16 e NT.40 MAR, p. 3.2.3. MAC, p. 1.5. e 2.3.
14	Foi refletida a utilização de trabalhos de *peritos ou consultores externos* no âmbito dos objetivos da auditoria?			MAPF, §§ 209, 210 e diagrama 16 MAR, p. 3.2.3 MAC, p. 1.5. e 2.3.
15	Foram estabelecidos os princípios para uma boa comunicação com os responsáveis da entidade e fixados os termos da carta a comunicar o início da auditoria?			MAPF, §§ 177, 178 a) e diagrama 16 MAR, p. 2.2.2.10 e 3.1 MAC, p. 1.4.9.
16	Foi definido o calendário de todos os procedimentos planeados na fase de planeamento da auditoria e o das ações previstas nas fases subsequentes?			MAPF, §§ 240, 274 e diagrama 16 MAR, p. 2.2.9 MAC, p. 2.1., 2.4. e 3.1.

Checklist de Controlo de Qualidade: PLANEAMENTO / Plano Global de Auditoria (PGA)				
N	Aspetos a avaliar	Incluído S/N/NA	Observações	Referências: MAPF e MAR
17	**O PGA, reflete** devidamente os auditores afetos aos procedimentos e a calendarização das tarefas a realizar?			MAPF, §§ 161, 170, 181, 188, 219 d), 274 e 356 MAR, p. 2.2.2.6 e 3.5 MAC, p. 2.1. e 1.4.3.
18	Foram determinados os recursos necessários para a realização da auditoria?			MAPF, § 274 e diagrama 16 MAR, p. 2.2.2 MAC, p. 2.4., 2.4.12. e 2.5.
19	Os auditores registaram e calendarizaram os trabalhos de auditoria relevantes e foi organizada a documentação de auditoria na *pasta corrente eletrónica*?			MAPF, §§ 181, 182, 188 e NT.20 MAR, p. 3.5 MAC, p. 1.4.8.
20	O **PGA** foi elaborado de acordo com os elementos básicos sugeridos no MAPF e MAR, os quais constituem o modelo indicativo?			MAPF, §§ 274, 275, 283, 356, 357 e diagrama 16 MAR, p. 2.2 MAC, p. 2.4.
21	Foi elaborado o *quadro metodológico de obtenção de evidências de auditoria*?			MAR, p. 2.2.2.8 e figura 3 MAC, p. 2.4.9.
22	Foram aplicados *procedimentos de controlo de qualidade* pelos dirigentes responsáveis pela auditoria, no que toca ao processo de direção, supervisão e revisão de auditoria, na elaboração do **PGA**?			MAPF, §§ 34, 103, 108, 168, 182, 275 e diagrama 16 MAR, p. 2.2.2.9, 3.6, 4.5 e 5 MAC, p. 2.4.11., 1.4.3. e Anexo 1

Sempre que se trate de auditorias de conformidade combinadas com uma vertente de auditoria financeira ou de auditoria de resultados, as metodologias adotadas devem ter em consideração o estabelecido nos diferentes manuais aplicáveis (MAPF, MAC e MAR).

Checklist de Controlo de Qualidade: EXECUÇÃO (EX)				
N	**Aspetos a avaliar**	**Incluído S/N/NA**	**Observações**	**Referências: MAPF e MAR**
A fase de execução da auditoria **(EX)** inicia-se logo após a aprovação do **PGA**, com o detalhe dos procedimentos a ser consubstanciado no **PA** ou **PGA/PA** e termina com a formulação de conclusões preliminares, ou seja, quando se der início à redação do relato de auditoria.				MAPF, §§ 284, 299, 300, 306 e 312 MAR, p. 3 MAC, Cap. III
1	Se o detalhe dos trabalhos planeados de auditoria está integrado no **PGA**, o que corresponde a um documento **PGA/PA**, a dispensa de elaboração do **PA** por não ser manifestamente necessário, foi formalizada e fundamentada para efeitos de aprovação?			MAPF, §§ 274, 284, 299, 301 e 303 MAR, p. 2.2.2.8 e 3 MAC, p. 2.5.
2	O **PGA** ou **PGA/PA** foi aprovado pelo Juiz da Área de Responsabilidade?			MAPF, §§ 105 e 275 MAR, p. 2 MAC, p. 1.4.3.
3	Foi dado conhecimento à entidade da realização da auditoria através de *ofício de comunicação do início dos trabalhos de campo* ou da marcação de uma reunião de abertura?			MAPF, §§ 177 e 178 b) MAR, p. 3.1 MAC, p. 3.2.
4	Caso tenha sido utilizado o método indireto, baseado na confiança do controlo interno, foi avaliada a *eficácia operacional dos controlos* relevantes através da execução de "testes aos controlos", para depois conceber e realizar os procedimentos substantivos?			MAPF, §§ 214 a), 237, 240, 288 e 289 MAC, p. 1.3.5. e 5.4.
5	Para efeitos da obtenção de evidências de auditoria, a *avaliação global do sistema de controlo interno* resultou da combinação da execução dos testes aos controlos com os procedimentos substantivos?			MAPF, §§ 214 a), 250, 288, 292, 294 e 306 MAR, p. 2.1.3 MAC, p. 2.5.2. e Cap. III
6	Foi elaborado o *quadro de avaliação do sistema de controlo interno*, com identificação dos pontos fortes e fracos resultantes da apreciação dos controlos relevantes?			MAPF, §§ 250, 251 a), 252 e 361 MAC, p. 2.4.5.

Checklist de Controlo de Qualidade: EXECUÇÃO (EX)				
N	**Aspetos a avaliar**	**Incluído S/N/NA**	**Observações**	**Referências: MAPF e MAR**
7	O **PA** especifica em pormenor os *procedimentos substantivos de auditoria* quanto à sua natureza, calendarização e extensão, com vista à obtenção de evidências de auditoria?			MAPF, § 219, 238, 251 b), 253, 254, 255, 261 e NT.48 MAR, p. 3.2. MAC, p. 2.5. e 2.5.1.
8	O **PA** integra o cálculo da dimensão definitiva (ou revista) da amostra?			MAPF, § 300 e NT.47 MAR, p. 3.3.2 MAC, p. 2.5.
9	No caso de ter havido alterações ao **PGA/PA** ou **PA**, foram as mesmas justificadas, supervisionadas e revistas pelos dirigentes responsáveis pela auditoria e previamente autorizadas?			MAPF, §§ 301, 302 e 314 MAR, p. 3.2.2 e 3.6 MAC, p. 2.4.14.
10	As tarefas calendarizadas e os auditores afetos aos procedimentos de auditoria executados (testes), que constam do **PGA/PA** ou **PA,** foram integralmente refletidos na *Agenda* da auditoria?			MAPF, §§ 181, 189, 219 d), 287, 299 e 311 MAR, p. 3.2.2 e 3.5 MAC, p. 2.1. e 1.4.8.
11	A obtenção das *evidências de auditoria* resultou da aplicação de uma ou mais *técnicas de auditoria ou da sua combinação*, no contexto da execução de procedimentos adicionais de auditoria, algumas das quais já aplicadas no âmbito dos procedimentos de avaliação do risco?			MAPF, §§ 220, 245, 306, 308, 309, 359, diagrama 19 e NT.51 MAR, p. 3.2.2 e 3.3 e quadro 1 MAC, p. 2.4.6., 2.4.8., 2.4.9. e 2.5.2.
12	As evidências recolhidas face aos critérios de auditoria, são suficientes, apropriadas e fiáveis, estão suficientemente detalhadas e completas e integram o formulário e a *matriz de observações de auditoria*?			MAPF, §§ 181, 220, 221, 307, 309 e NT.49 e 50 MAR, p. 3.3.2, 3.3.3 e 3.5 MAC, p. 2.4.9
13	Tendo sido apreciada a boa qualidade das evidências de auditoria recolhidas, foram deduzidas *observações de auditoria*, as quais integram o formulário e a *matriz de observações de auditoria*?			MAPF, §§ 311, 312 e 313 MAR, p. 3.3.4 e figura 8 MAC, p. 2.4.9.

Checklist de Controlo de Qualidade: EXECUÇÃO (EX)				
N	Aspetos a avaliar	Incluído S/N/NA	Observações	Referências: MAPF e MAR
14	Foram vertidas em *conclusões preliminares* as observações relevantes de auditoria que se encontram suportadas em evidências razoavelmente obtidas e integradas no formulário e na *matriz de observações de auditoria*?			MAPF, §§ 312, 313, 333 e 363 MAR, p. 3.3.4 e 3.4 MAC, p. 2.4.9.
15	Foram aplicados *procedimentos de controlo de qualidade* pelos dirigentes responsáveis pela auditoria, no que toca ao processo de direção, supervisão e revisão de auditoria, na execução do PGA e PA?			MAPF, §§ 34, 103, 108, 182, 314 e 364 MAR, p. 3.6 MAC, p. 2.4.9.
16	Foi preparada e agendada *reunião de encerramento dos trabalhos de campo* com a entidade auditada pelos dirigentes responsáveis da auditoria?			MAPF, §§ 177 e 178 c) MAR, p. 3.1 MAC, p. 2.4.9.

Sempre que se trate de auditorias de conformidade combinadas com uma vertente de auditoria financeira ou de auditoria de resultados, as metodologias adotadas devem ter em consideração o estabelecido nos diferentes manuais aplicáveis (MAPF, MAC e MAR).

Checklist de Controlo de Qualidade: Elaboração do Relato de Auditoria (ER)				
N	**Aspetos a avaliar**	**Incluído S/N/NA**	**Observações**	**Referências: MAPF e MAR**
O relato de uma auditoria do Tribunal é o produto final de um processo que consubstancia o resultado dos trabalhos de auditoria, enviado para contraditório, e apresentado pelos auditores ao Juiz Relator.				MAPF, §§ 93, 179, 318 a) MAR, p. 4.1 e 4.2 MAC, Cap. IV
1	Foram tidas em consideração as caraterísticas que conferem qualidade aos relatos de auditoria elaborados pelos auditores, no sentido de serem objetivos, completos, concisos, claros, convincentes, relevantes, rigorosos e construtivos?			MAPF, §§ 93 e 319 MAR, p. 4.2.1 e 4.2.2 MAC, p. 1.4.3 e 4.1.1.
2	O relato de auditoria explicita o objetivo, o âmbito, os critérios, as evidências suficientes e apropriadas obtidas (que permitam a redução do risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo), as observações, conclusões e recomendações potenciais, à luz do objetivo de auditoria fixado?			MAPF, §§ 64, 179, 316 e 319 MAR, p. 4 e 4.1 MAC, p. 4.1.1.
3	Sendo importante assegurar a credibilidade das auditorias do TdC, os trabalhos consubstanciados no relato de auditoria transmitem aos destinatários a segurança razoável de que foram cumpridos os requisitos e as normas profissionais aplicáveis?			MAPF, §§ 64, 65 a), 66, 67, 118, 164, 219 b), 315 e 316 MAR, p. 1.1 e 4.1 MAC, Cap. IV
4	O relato de auditoria comunica com eficácia os resultados dos trabalhos de auditoria à entidade auditada e outros interessados (*stakeholders*), na perspetiva de contribuir para a melhoria da gestão da "coisa" pública?			MAPF, §§ 48, 50 e 317 MAR, p. 4.1 e 4.2.2 MAC, Cap. IV
5	O relato de auditoria divulga com clareza as normas, a metodologia de auditoria, as técnicas de auditoria utilizadas para obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas que foram seguidas, os critérios e as fontes utilizadas?			MAPF, §§ 13, 93, 94, 96, 114, 181, 316 e NT.20 MAR, p. 3.5.1 e 4.2.2 MAC, Cap. IV
6	As situações de facto e de direito integradoras de eventuais infrações financeiras foram relatadas no *Quadro de Eventuais Infrações Financeiras*, anexo ao relato de auditoria?			MAPF, §§ 20, 33, 181, 182, 183 e 186 MAC, Cap. III e Cap. IV

Checklist de Controlo de Qualidade: Elaboração do Relato de Auditoria (ER)				
N	**Aspetos a avaliar**	**Incluído S/N/NA**	**Observações**	**Referências: MAPF e MAR**
7	Foi preparada e organizada a documentação de auditoria, com o detalhe e a completude suficientes, que assegure ter sido adequadamente planeada e executada, em especial que as observações e conclusões apresentadas no relato estejam suportadas e documentadas com rigor na *pasta corrente eletrónica*?			MAPF, §§ 181, 182, 183, 285, 318 a) e NT.20 MAR, p. 3.5 e 4.6 MAC, Cap. I p, 1.4.8. e Cap. III e Cap. IV
8	Foram aplicados procedimentos de controlo de qualidade pelos dirigentes responsáveis pela auditoria, no que toca ao processo de supervisão e revisão de auditoria, no âmbito da elaboração do relato?			MAPF, §§ 34, 36, 103, 108, 182 e 364 MAR, p. 2.2.2.9, 3.5, 3.6 e 4.5 MAC, Cap. I p, 1.4.3.

Checklist de Controlo de Qualidade: Anteprojeto de Relatório (AR)				
N	**Aspetos a avaliar**	**Incluído S/N/NA**	**Observações**	**Referências: MAPF e MAR**
O anteprojeto de relatório, apresentado pelos auditores e estruturado sempre que possível à semelhança do relato de auditoria, integra o exame do contraditório, sendo o texto final fixado pelo Juiz Relator, com vista a assumir a natureza de projeto de relatório.				MAPF, §§ 30, 179, 180, 318 b), 320 e 363 MAR, p. 4.1, 4.4.2 e 4.6 MAC, Cap. IV
1	Foi realizado o procedimento do contraditório orientado para que os responsáveis individuais, a entidade auditada e as demais entidades interessadas possam pronunciar-se relativamente a cada conclusão e recomendação, suportadas nas observações de auditoria?			MAPF, §§ 180, 285, 318 b), 320 e 321 MAR, p. 2.2.2.9, 3.1 e 4.4.2 MAC, Cap. IV, p, 4.2. e 4.3.
2	No caso de haver contraditórios com entidades diferentes, relativamente a factos e observações que lhes dizem diretamente respeito, foi ponderado efetuar o procedimento de contraditório relativamente aos extratos pertinentes do relato de auditoria?			MAPF, §§ 313 e 321 MAR, p. 4.4.2 MAC, Cap. IV p, 4.2.
3	O texto do anteprojeto de relatório reflete o exame do contraditório, ou seja, compreende a apreciação técnica suscitada pelas respostas dos responsáveis, incluindo a sua transcrição ou súmula completa, como se considere mais adequado?			MAPF, §§ 180, 318 b) e 320 MAR, p. 4.1, 4.4.2 e 4.6 MAC, Cap. IV p, 4.2. e 4.3.
4	Se o comentário dos auditados às observações, conclusões e recomendações suscitar divergências de opinião, estão as mesmas devidamente examinadas, e se mantidas, estão suficientemente justificadas e suportadas, tendo uma súmula equilibrada integrado o anteprojeto de relatório?			MAPF, §§ 180 e 320 MAR, p. 4.1, 4.4.2 e 4.6 MAC, Cap. IV p, 4.2. e 4.3.
5	Haverá factos, matérias ou questões contraditadas que ainda subsistem por não terem sido objeto de exaustivo exame, com possível reflexo nas observações e conclusões de auditoria e que possam colocar em causa a confiabilidade e o melhor impacto da auditoria?			MAPF, §§ 316 e 317 MAR, p. 4.1 e 4.2.2 MAC, Cap. IV p, 4.2. e 4.3.

Checklist de Controlo de Qualidade: Anteprojeto de Relatório (AR)				
N	**Aspetos a avaliar**	**Incluído S/N/NA**	**Observações**	**Referências: MAPF e MAR**
6	A documentação de auditoria inclui as respostas dos responsáveis ao exercício do contraditório com o detalhe e completude suficientes e com a respetiva apreciação técnica, as quais integram a "pasta corrente eletrónica"?			MAPF, §§ 181, 182, 183, 285, 322 e NT.20 MAR, p. 3.5 e 4.6 MAC, Cap. I, p. 1.4.8. e Cap. IV
7	Foram aplicados procedimentos de controlo de qualidade pelos dirigentes responsáveis pela auditoria, no que toca ao processo de supervisão e revisão de auditoria, no âmbito da elaboração do anteprojeto de relatório?			MAPF, §§ 34, 36, 103, 108, 182 e 364 MAR, p. 2.2.2.9, 3.5, 3.6 e 4.5 MAC, Cap. I, p. 1.4.3. e Cap. IV

ANEXO 2

Exemplos de controlos de *input*, processamento e de saída

Controlos de *Input*:	
Objetivo	Avaliar as regras de validação dos sistemas relevantes para o objeto da auditoria e verificar se se encontra assegurado que são observadas as autorizações inerentes ao perfil de cada interveniente
Critério	• As regras de validação foram bem projetadas, documentadas e implementadas nas *interfaces* de entrada dos sistemas; • Estão documentados diferentes métodos e *interfaces* para entrada de dados; • Dados inválidos são rejeitados pelo sistema; • Os critérios de validação estão atualizados e autorizados; • Existem mecanismos de compensação e regras autorizados; • Existe documentação adequada sobre as *interfaces* do sistema.
Informação a verificar	• Requisitos e regras de negócio. • Tipos de entrada de dados. • Requisitos de conformidade legal e externos. • Documentação sobre *interfaces* de dados com outros sistemas. Diagramas de fluxo do sistema. • Manuais de utilizador. • Regras de validação.
Avaliação	• Analisar regras de negócios, requisitos, documentação do sistema. • Consultar os proprietários dos processos de negócio, objeto da auditoria, de modo a determinar quais as regras de validação que devem ser garantidas • Verificar se essas regras de validação foram devidamente projetadas e documentadas. • Consultar os diagramas de fluxo do sistema e, eventualmente, o código do sistema. • Consultar as equipas técnicas de desenvolvimento e manutenção para obter informações sobre as *interfaces* e os controlos nelas implementados. • Determinar quais as *interfaces* que existem no sistema. Essas *interfaces* podem ser na forma de transmissão de dados em tempo real ou transmissão periódica de ficheiros de dados por meio de processos em lote. • Verificar se os controlos de validação de entrada de dados estão a ser aplicados: ○ Observar os utilizadores do sistema em tempo real; executar a aplicação em ambiente de teste e testar diferentes *interfaces* para entrada de dados;

Controlos de *Input*:	
Avaliação	○ Analisar registos de dados armazenados, com recurso a CAAT; ○ Obter uma descrição funcional para as entradas de dados e informações sobre as *interfaces*. Verificar a presença de verificações completas e oportunas, bem como das mensagens de erro. • Avaliar se os critérios e os parâmetros de validação sobre os dados à entrada correspondem às regras de negócios. • No caso de sistemas de processamento *on-line*, verificar se dados inválidos são rejeitados ou editados na entrada. Testar se as verificações lógicas/de cálculo são realizadas. A confirmação pode ser obtida através da revisão de documentação, análise de código ou entrevistas. • Consultar e verificar a documentação para verificar a possibilidade de anular validações e controlos na entrada de dados. • Verificar se as ações de substituição/atualização são registadas corretamente e se a competência para substituir é restrita a um grupo de utilizadores e a um número limitado de situações. Inspecionar as correções de erros, a substituições de entradas e verificar se os procedimentos foram seguidos.

Controlos de Processamento:	
Objetivo	Avaliar se o sistema garante integridade, validade e confiabilidade dos dados durante todo o ciclo de processamento das transações
Critério	• As transações do sistema são executadas de acordo com o comportamento esperado
Informação a verificar	• Requisitos e regras de negócio. • Documentação do sistema. • Fluxogramas de dados. Listas de transações críticas. • Código fonte.
Avaliação	• Identificar os processos a partir de um estudo do fluxograma de dados e combiná-los com regras de processos de negócios definidas e estabelecidas. • Rever a documentação do sistema para verificar se ela é aplicável e adequada. • Se apropriado e para transações críticas, rever o código para confirmar se os controlos funcionam conforme projetado. • Processar uma amostra representativa para verificar se os módulos e/ou as ferramentas automatizadas funcionam conforme pretendido. • Para transações altamente críticas, configurar um sistema de teste que funcione como o sistema ativo. Processar as transações no sistema de teste de modo a verificar se as transações são válidas, processadas de forma adequada e oportuna.

Controlos de Saída:	
Objetivo	Avaliar se o sistema garante que os dados de saída estão completos e são precisos, bem como se encontram devidamente protegidos
Critério	• Os controlos foram projetados para garantir a integridade e a precisão dos dados; • Os controlos mostram-se eficazes • O rastreamento foi projetado e encontra-se a funcionar.
Informação a verificar	• Documentação sobre os controlos de integridade e precisão. • Listas de resultados/relatórios. Procedimentos de manipulação e retenção. • Políticas de classificação de informações. • Manuais de utilizador.
Controlos de Saída:	
Avaliação	• Obter uma lista das saídas/relatórios que são utilizadas/os pelos utilizadores e até reutilizadas/os. • Verificar se as saídas/relatórios foram testadas/os quanto à integridade e precisão. • Selecionar uma amostra representativa das saídas/relatórios, de modo a testar a razoabilidade e a precisão dos resultados. Executar testes de integridade e precisão de modo a validar se os controlos são eficazes. • Examinar se cada produto de saída/relatório contém o nome ou a referência do sistema de processamento; título ou descrição; período de processamento coberto; nome de utilizador e localização; data e hora; classificação de segurança. • Verificar se os erros detetados são relatados e registados. • Verificar se existem procedimentos documentados para rotular a informação confidencial e se é de acesso controlado, conforme os direitos de acesso pré-estabelecidos.