



Tribunal de Contas

MANUAL DE AUDITORIA

Princípios Fundamentais



LISBOA 2016



Tribunal de Contas

MANUAL DE AUDITORIA

Princípios Fundamentais

Lisboa 2016

FICHA TÉCNICA

Coordenação geral

CNA – Comissão de Normas de Auditoria

Juiz Conselheiro Ernesto Cunha

Juiz Conselheiro José de Castro de Mira Mendes

Juiz Conselheiro António Fonseca da Silva (Coordenador do Grupo Técnico)

Elaboração do projeto de Manual

Grupo Técnico de Apoio à CNA*

Rui Águas Trindade

Telmo Mendes

Conceção e arranjo gráfico

Paulo Andrez

* Com a contribuição de Conceição Botelho dos Santos na fase inicial dos trabalhos

TRIBUNAL DE CONTAS

Av. Barbosa du Bocage, 61

1069-045 LISBOA

www.tcontas.pt

Tel: 00 351 21 794 51 00

Fax: 00 351 21 793 60 33

Linha Azul: 00 351 21 793 60 08/9

Email: geral@tcontas.pt

Nota de Apresentação

A Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas^a prevê a aprovação de manuais de auditoria, a adotar pelos serviços de apoio. O presente manual visa auxiliar os auditores do Tribunal de Contas a realizar auditorias de elevada qualidade, qualquer que seja o tipo ou a natureza, no âmbito das entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro, o que constitui a vertente fundamental da sua atividade.

Assegurar acesso fácil aos princípios e às normas e orientações práticas que promovam a qualidade técnica e a eficácia das auditorias bem como o impacto dos correspondentes relatórios tem sido uma preocupação do Tribunal. A evolução é permanente e deve tomar em conta as normas e orientações internacionalmente aceites, em especial as ISSAI (*International Standards of Supreme Audit Institutions*), bem como as melhores práticas que se vão consolidando nas instituições congéneres.

Em reunião do Plenário da 2.^a Secção, de 29 de maio de 2014, o Tribunal deliberou iniciar e desenvolver, como ação sob coordenação da Comissão de Normas de Auditoria, a “*Revisão analítica e global, incluindo a atualização e adaptação às ISSAI, do Manual de Auditoria e de Procedimentos do TC – Princípios Fundamentais*” e “*do Glossário de Auditoria*”^b.

A elaboração deste Manual teve em conta os manuais de apoio da INTOSAI para implementação das ISSAI^c, a ponderação cuidada dos manuais de Apoio relativos às ISC e outras entidades^d, e, ainda, da reconciliação do texto com as ISSAI em vigor e da necessária harmonização com a legislação, os procedimentos e a terminologia relativos à organização e ao funcionamento do Tribunal.

O Tribunal de Contas, em Sessão do Plenário da 2.^a Secção, de 29 de setembro de 2016, aprovou o presente Manual, ao abrigo do art.º 78.º, n.º 1, al. d) da Lei n.º 98/97. É um novo passo e introduz orientações importantes no sentido desejado.

Um documento desta natureza necessita de permanente atualização e desenvolvimento, tem pois vocação para ser objeto de revisões periódicas que tenham em conta, designadamente, a evolução da atividade do próprio Tribunal e incorporar resultados de investigações metodológicas em áreas em que mais se faz o desenvolvimento de novas técnicas.

a Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, republicada pela Lei n.º 20/2015, de 9 de março.

b Ações 3 e 4 da Resolução n.º 1/2014-2.^a secção.

c *ISSAI Implementation Handbook – Financial Audit 2012* do IDI/INTOSAI, *ISSAI Implementation Handbook – Performance Audit 2012* do IDI/INTOSAI, *iCAT Financial Audit 2012* do IDI/INTOSAI, *iCAT Performance Audit 2014* do IDI/INTOSAI, *iCAT Compliance Audit 2012* do IDI/INTOSAI.

d “Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade 2012” do TCE, “Manual da Auditoria de Resultados 2015” do TCE, *Professional Standards 2015* da *Cour des Comptes*, *Financial Audit Handbook 2012* da *Swedish NAO*, *Achieving Audit Quality: Good Practices in Managing Quality in SAIs 2010* da *EUROSAI*, *Regularity Audit Manual 2012* da *AFROSAI-E*, *Quality Assurance in Financial Audit 2009* da *ASOSAI*, *Audit Manual 2008* da *SAO of Hungary*, “Normas de Auditoria 2011” do TCU, “Padrões de auditoria de conformidade 2009” do TCU e *A Framework for Audit Quality: Key Elements That Create an Environment For Audit Quality 2014* da *IFAC/IAASB*.

Estrutura do Manual

INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I	
QUADRO JURÍDICO E INSTITUCIONAL DO TRIBUNAL.....	5
CAPÍTULO II	
OBJETIVOS DAS AUDITORIAS DO TRIBUNAL.....	15
CAPÍTULO III	
ELEMENTOS DE AUDITORIA	21
CAPÍTULO IV	
TIPOS DE AUDITORIA	29
CAPÍTULO V	
PRINCÍPIOS GERAIS DE AUDITORIA.....	39
CAPÍTULO VI	
UTILIZAÇÃO DE TRABALHOS DE TERCEIROS	63
CAPÍTULO VII	
PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA.....	71
CAPÍTULO VIII	
PROCESSO DE AUDITORIA	89
CAPÍTULO IX	
O RISCO NA ABORDAGEM DA AUDITORIA.....	111
CAPÍTULO X	
OUTRAS MATÉRIAS A CONSIDERAR EM AUDITORIA	121
GLOSSÁRIO.....	129
ÍNDICE REMISSIVO.....	143
ÍNDICE GERAL	147
ANEXOS.....	151

INTRODUÇÃO

1. A utilização do *Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais* (MAPF) visa auxiliar os auditores do Tribunal de Contas a realizar auditorias de elevada qualidade, qualquer que seja o tipo ou a natureza, no âmbito das entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro, o que, na verdade, constitui a vertente fundamental da sua atividade.
2. A Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), republicada pela Lei n.º 20/2015, de 9 de março, prevê expressamente a existência de manuais de auditoria e de procedimentos de verificação a adotar pelos respetivos Serviços de Apoio, a aprovar em Plenário da 2.ª Secção - art.º 78.º, n.º 1, alínea d) - princípio também desenvolvido pelo seu Regulamento, ao estabelecer que a “2.ª Secção exerce, em regra, a sua atividade de controlo e de auditoria segundo princípios, métodos e técnicas geralmente aceites e constantes de manuais de auditoria e de procedimentos por ela aprovados” (art.º 4.º, n.º 2).
3. O presente manual responde ao mandato conferido pela Resolução n.º 5/2013 – 2.ª Secção, de 7 de novembro, e Resolução n.º 1/2014 – 2.ª Secção, de 29 de maio, a primeira que deliberou a criação de uma Comissão de Normas de Auditoria (CNA) designando para a constituir três Juízes Conselheiros, apoiada por Grupos de Técnicos de funcionários da DGTC e a segunda que deliberou sobre as ações de seguimento a desenvolver, na prossecução da implementação da estratégia de aplicação das ISSAI¹ no Tribunal.

ASPETOS GERAIS

4. O MAPF é composto por dez capítulos ordenados segundo a lógica de abordagem da auditoria, com uma análise baseada no risco e visa sistematizar e normalizar a aplicação prática dos princípios de auditoria internacionalmente aceites, no sentido de habilitar os auditores do Tribunal a corresponder aos requisitos que lhes são exigidos pelas metodologias de auditoria e controlo.

¹ ISSAI: Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controlo (*International Standards of Supreme Audit Institutions*).

5. É neste contexto que se insere a presente publicação do MAPF, pois o Tribunal tem a firme convicção de que o acolhimento de uma estrutura metodológica moderna, na qual este manual se baseia, assente num corpo técnico especializado, contribuirá, também, para a melhoria da boa governação de todas as entidades públicas, nomeadamente quanto à economia, eficiência, responsabilização, eficácia e transparência da sua gestão.
6. Este é o grande desafio que se coloca à instituição, alicerçado numa história e evolução concretas, desenvolvimento de boas práticas resultantes da experiência de trabalhos dos auditores e dos benefícios colhidos dos contactos com outras instituições congéneres. O desafio será ainda maior quando estes *Princípios Fundamentais* estiverem articulados com os vários manuais e diretrizes, conferindo maior robustez técnica à instituição, enquanto órgão independente, eficaz e credível.
7. Atento o modelo da instituição e a necessidade de consolidação dos três tipos de auditoria (financeira, de conformidade e de resultados), tal como são também apresentados pela INTOSAI, o Tribunal tem orientado os seus esforços para realizar auditorias segundo aqueles tipos, de forma a que os resultados alcançados tenham um impacto positivo na gestão das entidades sujeitas à sua jurisdição e/ou aos seus poderes de controlo financeiro.
8. Deste modo, o Tribunal assegura transparência, rigor, responsabilidade e qualidade técnica e, bem assim, a utilização dos métodos e das técnicas adequados em matéria de auditoria e controlo financeiro. Este esforço geral – que beneficia do contributo de várias gerações de colaboradores – terá como resultado um melhor desempenho de todos os auditores desta Instituição e um sustentado aumento da credibilidade e da confiança na gestão dos dinheiros públicos.

OBJETIVOS DO MANUAL

9. O manual visa, por um lado, a salvaguarda da responsabilidade dos auditores, auxiliando-os a realizar auditorias de forma económica, eficiente, eficaz e ética, assegurando a respetiva qualidade e, por outro, a melhoria do grau de confiança e credibilidade do seu trabalho junto dos auditados, dos *stakeholders* e de outros destinatários das auditorias do Tribunal.
10. Para contribuir para a realização desses objetivos, o manual incide em múltiplos aspetos, de que se destacam os seguintes:
 - O exercício do juízo e do ceticismo profissionais adequados, com base em critérios de auditoria;

- A gestão de riscos no processo de auditoria, com a identificação das áreas específicas de risco de incumprimento ou de distorção material, com reflexos na auditoria;
 - A obtenção de evidências de auditoria suficientes e apropriadas quanto à existência de distorções materiais ou não conformidades com leis e regulamentos, por meio da conceção e implementação de respostas apropriadas aos riscos avaliados;
 - A obtenção de uma segurança razoável, no âmbito do juízo ou conclusão de conformidade (respetivamente, no caso de auditorias financeiras e auditorias de conformidade) sobre se as atividades, transações financeiras e informação refletidas nas demonstrações financeiras estão, em todos os aspetos relevantes, de acordo com as normas legais;
 - A enunciação dos processos e procedimentos que asseguram que o trabalho realizado é de suficiente qualidade e que está garantida a necessária competência e qualificação profissional das equipas de auditoria e, bem assim, a sua direção, supervisão e revisão adequadas, inseridas num sistema de controlo de qualidade das auditorias.
11. Efetivamente, considera-se determinante que o presente manual adote, na sua essência, os princípios fundamentais das ISSAI – ou seja, os documentos básicos aprovados pela INTOSAI – com o objetivo de orientar os princípios gerais, as normas profissionais e os métodos de trabalho seguidos pelo Tribunal, sobre aspetos da preparação e realização da auditoria a entidades públicas e quaisquer outras competências prosseguidas no âmbito do controlo financeiro.
12. A existência de uma forte consistência das normas e regulamentos do Tribunal com as ISSAI permite ao Tribunal e aos Serviços de Apoio responder com mais eficácia e eficiência às exigências da profissão de auditor, uma vez que estas normas integram-se num quadro atualizado de normas e diretrizes de auditoria internacionais, a que se associam as melhores práticas para a auditoria do setor público.
13. Além disso, a estrutura definida e enquadradora das normas favorece um quadro comum de referência para a auditoria do setor público a nível nacional e internacional, o que enobrece a função e credibiliza os seus resultados.
14. Foi com o sentido de equacionar a aplicação das ISSAI como uma prioridade estratégica para os anos seguintes que o Tribunal aludiu no seu Plano Trienal 2014-2016, no âmbito do enquadramento do objetivo estratégico n.º 3 *“Aperfeiçoar a qualidade e o impacto da atuação do Tribunal”*, ao seguinte:

“Aposta-se, assim, no incremento da utilização das normas internacionalmente aceites, designadamente das ISSAI, na adoção de manuais específicos e na formação direcionada

para a revisão/certificação de contas, no sentido de melhorar a qualidade e credibilidade dos trabalhos de auditoria realizados e o profissionalismo dos auditores”.²

APLICAÇÃO DO MANUAL

15. Este manual enquadra os princípios, as orientações gerais e os procedimentos de auditoria que lhes estão associados que devem nortear a realização de todas as auditorias, a que os auditores do Tribunal ficam vinculados e, bem assim, os peritos externos, incluindo especialistas ou consultores técnicos que lhe prestem serviços, tal como previsto na LOPTC e demais legislação aplicável.
16. O princípio geral é o de que a esses agentes se aplicam os princípios e valores sobre ética em vigor no Tribunal, bem como a proteção devida à confidencialidade das informações obtidas no processo de auditoria.
17. No caso de os auditores do Tribunal utilizarem o trabalho de um consultor técnico e concluírem que aquele é adequado para as finalidades da auditoria, podem os seus resultados e/ou conclusões constituir evidência de auditoria apropriada, podendo o Tribunal assumir a responsabilidade pela opinião/juízo de auditoria expressa no relatório final.
18. O MAPF tem por finalidade enquadrar sob o mesmo prisma os princípios subjacentes à atividade de controlo e auditoria do Tribunal, bem como os métodos e as técnicas que respetivamente se lhes aplicam.

² Cf. Plano Trienal 2014/2016 do Tribunal, p.20.

CAPÍTULO I

QUADRO JURÍDICO E INSTITUCIONAL DO TRIBUNAL

Índice

1. QUADRO JURÍDICO E INSTITUCIONAL DO TRIBUNAL.....	9
1.1. MANDATO DA AUDITORIA	9
1.2. O QUADRO JURÍDICO.....	10
1.3. POLÍTICAS E NORMAS DE AUDITORIA DO TRIBUNAL.....	11
1.4. ESTRUTURA CONCEPTUAL DAS NORMAS DE AUDITORIA DO TRIBUNAL	12
1.5. ENQUADRAMENTO DA PROGRAMAÇÃO DAS AUDITORIAS DO TRIBUNAL	13

Índice de diagramas

<i>DIAGRAMA 1 – SISTEMA NACIONAL DE CONTROLO DAS FINANÇAS PÚBLICAS.....</i>	<i>9</i>
<i>DIAGRAMA 2 – A ESTRUTURA CONCEPTUAL DAS NORMAS E DIRETRIZES DO TRIBUNAL DE CONTAS.....</i>	<i>13</i>

NO PRESENTE CAPÍTULO:

- É salientado o mandato da auditoria do Tribunal de Contas que, enquanto órgão supremo de controlo da atividade financeira do Estado, fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a gestão financeira e efetiva responsabilidades por infrações financeiras, dispondo, para o efeito, de garantias de independência consagradas na Constituição e na respetiva lei de organização e funcionamento.
- São destacadas as duas funções fundamentais que estão confiadas ao Tribunal: a do controlo financeiro, primordialmente por via da realização de auditorias como método privilegiado de controlo, e a jurisdicional, pela efetivação das responsabilidades financeiras dos gestores públicos.
- É sublinhado que sendo a auditoria o meio fundamental da ação de controlo do Tribunal – e, consequentemente, a vertente basilar da sua atividade – as elevadas qualificações profissionais e a dimensão ética constituem requisitos indispensáveis exigidos pelo Tribunal aos seus membros e a todo o pessoal técnico envolvido na área de controlo.
- No que respeita às políticas e normas de auditoria sublinha-se a importância de o Tribunal dispor dos manuais, diretrizes e guias de auditoria, que estabelecem os princípios orientadores e os procedimentos de como as auditorias devem ser realizadas, os quais devem refletir a harmonização metodológica que se desenvolve a nível internacional e determinar o modo como as normas da INTOSAI devem ser consideradas no Tribunal, tendo em vista o reforço da credibilidade das auditorias que realiza.
- Em simultâneo com a adoção de documentos próprios orientadores para a realização de auditorias, destaca-se a relevância do sistema de controlo de qualidade. Este deve incluir orientações e procedimentos para assegurar a qualidade dos processos e produtos do Tribunal nas várias áreas, sendo aqueles adequadamente documentados.
- Por fim, é referido o processo de formulação da estratégia do Tribunal, incidindo sobre um ciclo de três anos, consagrada num plano estratégico que inclui toda a sua atividade, enquadrada por objetivos estratégicos e planos sectoriais os quais preveem, nomeadamente, as ações a desenvolver, os resultados esperados e os departamentos envolvidos, procedendo-se na sequência da sua execução à avaliação dos resultados atingidos.

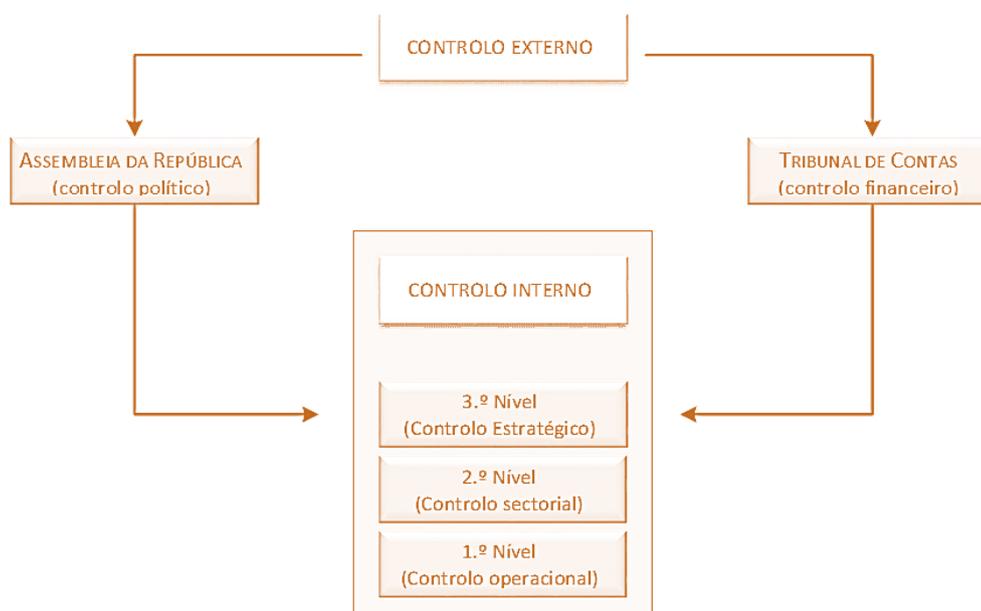
CAPITULO I

1. QUADRO JURÍDICO E INSTITUCIONAL DO TRIBUNAL

1.1. Mandato da auditoria

19. O Tribunal de Contas é um órgão de soberania, um Tribunal supremo, único na sua ordem e categoria³.
20. No âmbito da sua jurisdição e competência 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”.⁴
21. No âmbito do sistema integrado de controlo financeiro nacional, o Tribunal é o órgão supremo de controlo da atividade financeira do Estado (Diagrama 1). O Tribunal é, ainda, o interlocutor nacional do Tribunal de Contas Europeu.

DIAGRAMA 1 – SISTEMA NACIONAL DE CONTROLO DAS FINANÇAS PÚBLICAS



³ Cf. art.º 214.º da CRP.

⁴ Cf. art.º 1.º, n.º 1, da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto – LOPTC.

22. No âmbito do seu mandato, o Tribunal exerce as seguintes modalidades de controlo: fiscalização prévia; fiscalização concomitante; fiscalização sucessiva. Exerce, ainda, as competências opinativa, que se expressa na emissão de pareceres, consultiva, relativa a projetos legislativos em matéria financeira, e de julgamento de responsabilidades financeiras.
23. Das modalidades de controlo referidas, cumpre realçar a realização de auditorias à atividade financeira exercida antes do encerramento da respetiva gerência, a auditoria concomitante, bem como a realização de auditorias de qualquer tipo ou natureza e a qualquer momento, nomeadamente as auditorias financeiras, de resultados e de conformidade.
24. Ainda no âmbito da fiscalização sucessiva, o Tribunal emite Parecer sobre a Conta Geral do Estado (CGE), incluindo a conta da Segurança Social, certifica a CGE (exercício de 2019 e seguintes), realiza auditorias e ações de acompanhamento da execução orçamental. O Tribunal emite, ainda, parecer sobre as contas da Assembleia da República, das Regiões Autónomas e das respetivas Assembleias Legislativas e realiza a verificação interna e externa das contas dos organismos sujeitos à respetiva apresentação ou ao seu controlo financeiro⁵.
25. Sendo a auditoria o meio fundamental da ação de controlo do Tribunal, a sua realização constitui a vertente basilar da respetiva atividade, tendo-se intensificado, nos últimos anos, um processo evolutivo que privilegia esta forma de atuação. As auditorias podem ser orientadas segundo temas específicos destacando-se as que têm por objeto as entidades, os programas, os projetos, os sistemas de gestão e de controlo, ou os sistemas de informação e ambientais.
26. É requisito fundamental para o exercício das suas competências que os membros e todo o pessoal técnico da área de controlo afeto ao Tribunal, incluindo peritos externos contratados para a realização de tarefas especializadas, possuam as qualificações profissionais e a dimensão ética necessárias.

1.2. O quadro jurídico

27. Na linha do que dispõe a Constituição, também a LOPTC consagrou a independência do Tribunal, isto é, o seu autogoverno, a inamovibilidade e a irresponsabilidade dos seus Juízes e a exclusiva sujeição destes à lei, sendo recrutados mediante concurso público e o seu Presidente nomeado pelo Presidente da República, perante quem toma posse e presta compromisso de honra.

⁵ Cf. respetivamente art.ºs 49.º a 56.º da LOPTC e n.º 6 do art.º 66.º da Lei de Enquadramento Orçamental (Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro).

28. Com efeito, o legislador constituinte elevou o Tribunal à categoria de tribunal especializado em matéria financeira, profundamente diferente das demais categorias de tribunais em matéria de competências.
29. O quadro de competências do Tribunal foi sendo aprofundado ao longo do tempo através de sucessivas alterações à LOPTC, entre as quais releva a de 2006, decorrente da Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto.
30. Aos poderes de atuação do Tribunal aplicam-se os princípios gerais constitucionalmente consagrados para os demais tribunais, entre os quais relevam os princípios fundamentais previstos na LOPTC: independência, obrigatoriedade e prevalências das decisões jurisdicionais, publicidade dos atos, coadjuvação das outras autoridades, cooperação com as instituições homólogas, dever especial de colaboração dos órgãos de controlo interno e exercício do contraditório.⁶
31. Neste quadro jurídico e institucional, estão confiados ao Tribunal o controlo financeiro, sobretudo por via de realização de auditorias financeiras, de conformidade e de boa gestão, e a efetivação judicial das responsabilidades financeiras dos gestores públicos.

1.3. Políticas e normas de auditoria do Tribunal

32. O Tribunal tem uma importante responsabilidade na promoção da transparência das finanças públicas na gestão das entidades do setor público e na respetiva prestação de contas pelas ações desenvolvidas e resultados atingidos. Esta função, exercida com independência, dá garantias de credibilidade perante o cidadão, o Parlamento e as instâncias comunitárias e demais *stakeholders*. Nesta medida, o Tribunal e os seus auditores acabam por agir como promotores da melhoria de desempenho do sector público tendo um papel ativo na responsabilização dos gestores públicos.
33. No quadro da boa governação, compete também ao Tribunal assegurar aos cidadãos a prevenção de situações ilegais e de desperdício de recursos e a melhoria da responsabilização e transparência na gestão dos dinheiros públicos. Uma das formas de realizar tal missão é a formulação de recomendações nos relatórios de auditoria às entidades auditadas, cujo impacto deverá resultar na otimização da aplicação dos recursos públicos.
34. Sendo assim, é importante assegurar a credibilidade das auditorias, através da elaboração de documentos e da aplicação de procedimentos conforme com as boas práticas e com as normas técnicas que garantam a alta qualidade e a economia, a eficiência e a eficácia dos trabalhos de

⁶ Cf. art.º 7 a 13.º da LOPTC.

auditoria. Para o efeito, é fundamental que o Tribunal disponha de manuais de auditoria atualizados que sistematizem o conjunto de princípios orientadores a respeitar e indiquem os procedimentos a executar para a realização das auditorias. É necessário que a auditoria tenha um planeamento adequado e seja executada de forma correta sob apropriada direção, supervisão e revisão e seja devidamente documentada.

35. Por estas razões, os manuais, diretrizes e guias de auditoria a adotar devem refletir a harmonização metodológica que se desenvolve a nível internacional através do apoio que tem sido dado aos respetivos membros pela INTOSAI e EUROSAI, que resultou na definição e aplicação de um quadro de normas de controlo - ISSAI e INTOSAI GOVs - destinadas às instituições superiores de controlo. Esta estrutura de normas profissionais de auditoria está sustentada num corpo completo e atualizado de normas e orientações de boas práticas para os auditores do setor público, oficialmente autorizadas e aprovadas pela INTOSAI^{NT.1}.
36. Em simultâneo com a adoção de documentos próprios para a realização prática das auditorias, deve ser adotado um sistema de controlo de qualidade que deve incluir orientações e procedimentos para a qualidade dos processos e produtos do Tribunal em várias áreas, sendo aqueles adequadamente documentados e comunicados a todo o universo da instituição e em especial aos seus auditores.

1.4. Estrutura conceitual das normas de auditoria do Tribunal

37. Constitui um elemento fundamental da estratégia de definição da política das normas para a instituição, a adoção de um quadro ou estrutura conceptual das normas e procedimentos de auditoria a aplicar pelos auditores do Tribunal e que defina, também, o modo como as normas da INTOSAI devem ser consideradas.
38. Justifica-se que o Tribunal, de acordo com a sua natureza e o seu mandato constitucional e legal, adote as suas próprias normas de auditoria, aliás em sintonia com as orientações da INTOSAI. As normas da INTOSAI fornecem orientações gerais a ter em conta para o efeito e para a elaboração dos manuais, diretrizes e guias, podendo, nos casos omissos e com carácter subsidiário, ser aplicadas diretamente sempre que for julgado conveniente e oportuno pelo Tribunal^{NT.2}.
39. A Estrutura Conceptual das Normas e Diretrizes do Tribunal, para aplicação por todos os auditores e peritos externos que integram ou colaboram com as equipas de auditoria, é apresentada no diagrama 2, com o detalhe necessário explicativo dos cinco níveis que a integram. São considerados como elementos estruturais a aplicar os Manuais, Guias, Diretrizes e Instruções aprovados pelo Tribunal, constituindo as normas da INTOSAI as orientações a serem tomadas em conta para a sua elaboração e, sempre que necessário, são de aplicação subsidiária nas auditorias.

DIAGRAMA 2 – A ESTRUTURA CONCEPTUAL DAS NORMAS E DIRETRIZES DO TRIBUNAL DE CONTAS

QUADRO NORMATIVO DAS AUDITORIAS DO TRIBUNAL DE CONTAS		NORMAS DA INTOSAI
<i>Nível 1</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Constituição da República Portuguesa - Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas 	
<i>Nível 2</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Regulamentos aprovados pelo Tribunal - Legislação sobre o “Estatuto dos Serviços de Apoio do Tribunal de Contas” 	
<i>Nível 3</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais - Sistema de Controlo de Qualidade - Glossário de auditoria 	NÍVEIS 2 E 3 QUADRO DAS ISSAI
<i>Nível 4</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Manual de Auditoria Financeira - Manual de Auditoria de Conformidade - Manual de Auditoria de Resultados 	NÍVEL 4 QUADRO DAS ISSAI
<i>Nível 5</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Manuais, Diretrizes, Guias e Instruções aprovados pelo Tribunal, sobre Temas Específicos de Auditoria 	NÍVEL 4 (ESPECÍFICO) QUADRO DAS ISSAI

1.5. Enquadramento da programação das auditorias do Tribunal

40. No âmbito das suas atribuições o Tribunal formula a sua estratégia para períodos de três anos, consagrada num plano estratégico que abrange toda a sua atividade, enquadrada pelos objetivos estratégicos e planos sectoriais, os quais preveem, nomeadamente, as ações a desenvolver, os resultados esperados e os departamentos envolvidos. Na sequência da respetiva execução procede-se ao exame dos resultados conseguidos.

41. 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.
42. 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.
43. 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.
44. Para o desenvolvimento das suas atividades, o Tribunal dispõe de Serviços de Apoio na Sede e nas Secções Regionais dotados de recursos humanos com formação multidisciplinar, nomeadamente as competências que se mostrem necessárias para o desempenho das suas funções e, ainda, pode recorrer à coadjuvação de órgãos de controlo interno ou contratação de empresas de auditoria ou de peritos com conhecimentos especializados.
45. Com vista a assegurar a melhoria das competências de gestão dos dirigentes e o aumento da qualificação e da especialização profissional do corpo técnico, a programação das atividades de controlo e auditoria é acompanhada de um plano de formação profissional dos recursos humanos.

CAPÍTULO II

OBJETIVOS DAS AUDITORIAS DO TRIBUNAL

Índice

2. OBJETIVOS DAS AUDITORIAS DO TRIBUNAL.....	19
----------------------------------------------	----

NO PRESENTE CAPÍTULO:

- Salientam-se os objetivos das auditorias do Tribunal, enquanto instrumentos de reforço da boa governação das entidades de todo o setor público, de incentivo à mudança no sentido da melhoria da qualidade dos serviços prestados pela administração, nomeadamente por via da ação pedagógica, enfatizando os princípios da responsabilização, transparência, prestação de contas e melhoria contínua.
- É igualmente sublinhado o propósito do Tribunal de, através das suas auditorias, proporcionar aos cidadãos e demais partes interessadas, informações, conclusões e exames independentes, objetivos e rigorosos referentes à administração e à execução de políticas governamentais, programas ou ações e à utilização e gestão de bens ou outros valores públicos, em suma, à gestão da “coisa” pública.
- É, por último, referida a ação contínua do Tribunal no acompanhamento e análise dos progressos obtidos pelas entidades auditadas em resultado da adoção das recomendações formuladas em sede de auditoria.

CAPITULO II

2. OBJETIVOS DAS AUDITORIAS DO TRIBUNAL

46. As atribuições legalmente cometidas ao Tribunal incutem aos cidadãos em geral e às entidades sujeitas à atividade de controlo expectativas quanto a um forte contributo para a melhoria do desempenho do setor público, no âmbito organizacional e da boa gestão, designadamente quanto à cobrança de receitas e à realização de despesas do Estado e à gestão do património público.
47. O controlo financeiro dos dinheiros públicos pelo Tribunal efetiva-se, em particular, com a realização de auditorias às entidades do setor público, o que contribui para criar condições adequadas e reforçar a expectativa de que estas e os seus trabalhadores desempenham as suas funções de forma ética, eficiente e eficaz e de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis.
48. Os resultados dessas auditorias do Tribunal, vertidos em relatórios, proporcionam aos cidadãos e demais partes interessadas informação, exames e conclusões independentes, objetivas e rigorosas referentes à administração e à execução de políticas governamentais, programas ou ações, em suma, à gestão da “coisa” pública.
49. No âmbito da atividade de controlo financeiro cumpre ainda ao Tribunal a realização de ações de apreciação do impacto das suas auditorias, através do acompanhamento e análise contínuos dos progressos obtidos pelas entidades auditadas em resultado da adoção das recomendações que formula.
50. Desempenhando um papel importante no reforço da qualidade e melhor prestação de serviços pela administração, enfatizando os princípios de responsabilização, transparência, prestação de contas e melhoria contínua, a auditoria realizada pelo Tribunal contribui para a boa governação das entidades de todo o setor público sendo, ainda, um incentivo à mudança por via da ação pedagógica.
51. Os objetivos fixados pelo Tribunal sobre a atividade do setor público determinam o tipo de auditoria a realizar, como sejam: auditorias financeiras, auditorias de resultados, auditorias de conformidade, auditorias combinadas, auditorias de seguimento, entre outras⁷.

⁷ Ver os conceitos sobre os tipos de auditoria observados pelo Tribunal no Capítulo IV deste manual.

CAPÍTULO III

ELEMENTOS DE AUDITORIA

Índice

3. ELEMENTOS DE AUDITORIA	25
3.1. AS TRÊS PARTES DA AUDITORIA.....	25
3.2. OBJETO E CRITÉRIOS DE AUDITORIA	26
3.3. NÍVEIS DE SEGURANÇA DOS TRABALHOS DE AUDITORIA.....	27

NO PRESENTE CAPÍTULO:

- São apresentados os três elementos básicos, a adequar ao tipo de auditoria em questão:
 - As três partes envolvidas na auditoria – O Tribunal e os auditores dos seus Serviços de Apoio; os responsáveis pela gestão dos recursos públicos (pelos respetivos resultados da atividade e pelas informações a prestar ao Tribunal) e todos os demais destinatários e interessados na auditoria;
 - Os critérios usados para apreciar a evidência relativa ao objeto da auditoria;
 - Os níveis de segurança dos trabalhos de auditoria, geralmente de segurança razoável ou, em determinadas circunstâncias, de segurança limitada, a divulgar nos relatórios de auditoria através de juízos e conclusões de auditoria.

NORMAS ISSAI* PERTINENTES:

Nível 3 – Princípios fundamentais de auditoria:

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

ISSAI 200 – *Fundamental Principles of Financial Auditing*

ISSAI 300 – *Fundamental Principles of Performance Auditing*

ISSAI 400 – *Fundamental Principles of Compliance Auditing*

Nível 4 – Normas de auditoria:

Normas gerais sobre auditoria de resultados:

ISSAI 3000 – *Implementation Guidelines for Performance Auditing*

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

CAPITULO III

3. ELEMENTOS DE AUDITORIA

52. De acordo com o seu mandato, o Tribunal examina a utilização dos recursos públicos por parte das entidades sujeitas ao seu controlo, contribuindo para a credibilidade e confiança que os cidadãos depositam no seu trabalho o facto de as auditorias que realiza serem enquadradas por padrões e normas reconhecidas internacionalmente.
53. Uma vez que o Tribunal pode divulgar os seus relatórios de auditoria através de qualquer meio de comunicação, a sua atividade como auditor público externo contribui para a confiança que os destinatários das suas auditorias e os cidadãos em geral depositam na gestão dos dinheiros públicos. Essa confiança respeita à verificação do cumprimento da lei e dos regulamentos pelos gestores públicos, bem como à apresentação dos resultados das políticas públicas, medidas e programas governativos ou à aplicação dos princípios de boa governação na administração pública.
54. As auditorias realizadas pelo Tribunal às entidades do setor público são incluídas no âmbito da programação definida anualmente, subordinada a um plano estratégico, e integram os elementos básicos seguintes, adequados ao tipo de auditoria em questão⁸:
- As três partes da auditoria;
 - Os critérios usados para avaliar o objeto da auditoria e os respetivos resultados da auditoria;
 - Os níveis de segurança dos trabalhos de auditoria.

3.1. As três partes da auditoria

55. As três partes envolvidas na auditoria, independentemente do tipo de auditoria que estiver em causa, tomam em atenção, de um modo geral, o seguinte:
- a) Auditores:
- De acordo com a LOPTC compete ao Tribunal a responsabilidade global pela realização de auditorias de qualquer tipo ou natureza ao setor público, designando os auditores dos seus Serviços de Apoio para a sua execução;

⁸ Cf. com as orientações fornecidas pela ISSAI 100: 24-33.

b) Responsáveis:

O Tribunal exerce as funções de controlo financeiro e jurisdicional em relação às entidades do setor público administrativo e empresarial e de qualquer natureza beneficiárias de dinheiros públicos⁹, sendo os seus responsáveis aqueles que respondem pelas informações e dados sobre o objeto da auditoria, pela gestão dos recursos públicos e pelos respetivos resultados da atividade das entidades auditadas, podendo abranger tanto os indivíduos como as organizações;

c) Destinatários/interessados:

Todos aqueles a quem são dirigidos os produtos do Tribunal, em especial os seus relatórios de auditoria, como sejam os órgãos legislativos e políticos, de inspeção ou de supervisão, os responsáveis políticos e pela governação pública ou decisores e gestores públicos, organizações ou ordens profissionais, e os demais cidadãos, ou seja, todas as partes interessadas.

3.2. Objeto e critérios de auditoria

Objeto de auditoria

56. O **objeto** de auditoria refere-se à entidade, atividades, programas, projetos ou ações, medido ou apreciado em relação a determinados critérios, os quais podem assumir múltiplas formas e ter características diferentes, dependendo do(s) objetivo(s) de auditoria.¹⁰ O objeto de auditoria pode ser tangível e, mesmo, mensurável, mas também pode ser intangível e de natureza eminentemente subjetiva.
57. Numa auditoria financeira, o objeto de auditoria abrange, em geral, as operações refletidas no relato financeiro, concretamente a informação referente à posição financeira e patrimonial, ao desempenho financeiro e económico, aos fluxos de caixa e às notas explicativas apresentadas nas demonstrações financeiras¹¹.
58. Numa auditoria de resultados, o objeto de auditoria abrange, em geral, programas, entidades, medidas ou recursos e atividades no que toca aos seus produtos, resultados e impactos¹².

⁹ Cf. as entidades sujeitas a controlo e em geral, todas as entidades que gerem ou utilizam dinheiros públicos, nos termos do art.º 2.º da LOPTC.

¹⁰ Cf. ISSAI 100:26.

¹¹ Cf. ISSAI 200:37.

¹² Cf. ISSAI 300:19.

59. Numa auditoria de conformidade, o objeto de auditoria assume a forma de atividades, transações financeiras ou informações^{NT.3}, podendo variar bastante em função do âmbito da auditoria¹³.

Critérios de auditoria

60. Os **critérios** são as referências utilizadas para medir ou apreciar o objeto de auditoria de forma objetiva, adequada e consistente, estabelecidos com base em fontes reconhecidas, devendo o respetivo quadro de referência ser fixado na fase de planeamento¹⁴.
61. Na auditoria financeira os referenciais contabilísticos aplicáveis constituem por regra fontes de identificação dos critérios usados na elaboração das demonstrações financeiras, como sejam as normas internacionais de contabilidade e os sistemas contabilísticos nacionais fixados em lei ou na regulamentação aplicável¹⁵.
62. Na auditoria de conformidade os critérios são identificados a partir das normas pertinentes, incluindo as alterações orçamentais, políticas públicas, códigos estabelecidos, acordos, contratos e outros termos que regem a boa gestão financeira do sector público e também a conduta dos trabalhadores que prestam serviço público.¹⁶
63. Na auditoria de resultados os auditores devem seleccionar ou conceber critérios objetivos, relevantes e razoáveis para a auditoria, face ao objeto da auditoria e indicar as várias fontes que foram usadas¹⁷. Se a entidade tiver adotado medidas específicas para o seu desempenho, devem estas ser examinadas e, quando pertinentes, poderem integrar os critérios de auditoria. O *benchmarking* é, frequentemente, adequado.

3.3. Níveis de segurança dos trabalhos de auditoria

64. Dependendo da forma e tipo de auditoria, o Tribunal expressa a segurança que confere aos resultados dos trabalhos realizados, a qual é divulgada nos relatórios de auditoria através de juízos e conclusões de auditoria, que explicitamente indicam o nível de segurança exigido. Neste contexto, o relatório de auditoria explicita o objetivo, os critérios, as evidências suficientes e apropriadas obtidas e as observações, conclusões e recomendações formuladas, as quais devem ser desenvolvidas de forma equilibrada e rigorosa, à luz do objetivo de auditoria fixado.

¹³ Cf. ISSAI 400:33.

¹⁴ Cf. ISSAI 100:27; os critérios têm por base várias fontes especialmente leis, regulamentos, regras, normativos, medidas, princípios de boa gestão e boas práticas, relevantes para o objeto da auditoria.

¹⁵ Cf. ISSAI 200:36.

¹⁶ Cf. ISSAI 400: 28-29.

¹⁷ Cf. ISSAI 300: 27.

65. Na maior parte dos trabalhos de auditoria financeira e de conformidade há dois níveis de segurança¹⁸:
- a) Segurança razoável (positiva): garantia de que, em regra, os trabalhos desenvolvidos permitem expressar um juízo de forma positiva, ou seja, que o objeto da auditoria está ou não conforme, em todos os aspectos relevantes e materiais, com os critérios estabelecidos.

 - b) Segurança limitada (negativa): garantia de que, em regra, os trabalhos não se consideram como sendo de auditoria mas sim de revisão, ou seja, não existe evidência de que o objeto de revisão não está em conformidade, em todos os aspectos relevantes e materiais, com os critérios estabelecidos.
66. Em relação à conformidade com leis e regulamentos as auditorias realizadas devem ser concebidas de modo a que ofereçam segurança razoável de detecção de erros, irregularidades e atos ilícitos que podem afetar significativamente os objetivos da auditoria, devendo tal segurança ser transparente para ser compreendida pelos destinatários dos seus relatórios.
67. Nos trabalhos de auditoria de resultados devem ser apresentadas conclusões com base em elementos suficientes e adequados, que permitam, como elemento de prova, transmitir aos destinatários dos relatórios de auditoria emitidos, segurança razoável de que foram cumpridos os requisitos e as normas profissionais pertinentes.¹⁹
68. Os resultados apresentados em auditoria devem ser, sempre que possível, demonstrativos e irrefutáveis.

¹⁸ Cf. ISSAI 200:38-39 e ISSAI 400:40-41.

¹⁹ Cf. ISSAI 300:21-23 e ISSAI 3000: Apêndice 4.

CAPÍTULO IV

TIPOS DE AUDITORIA

Índice

4. TIPOS DE AUDITORIA	33
4.1. A AUDITORIA FINANCEIRA.....	33
4.2. A AUDITORIA DE RESULTADOS	34
4.3. A AUDITORIA DE CONFORMIDADE	35
4.4. A AUDITORIA COMBINADA.....	36
4.5. A AUDITORIA DE SEGUIMENTO	38

Índice de diagramas

<i>DIAGRAMA 3 – A AUDITORIA FINANCEIRA</i>	<i>34</i>
<i>DIAGRAMA 4 – A AUDITORIA DE RESULTADOS.....</i>	<i>35</i>
<i>DIAGRAMA 5 – A AUDITORIA DE CONFORMIDADE.....</i>	<i>36</i>

NO PRESENTE CAPÍTULO:

- São apresentados os cinco tipos de auditorias usualmente realizadas pelo Tribunal, classificadas consoante a sua natureza, em consonância com as orientações da INTOSAI, sendo esta a classificação geralmente utilizada nas instituições superiores de controlo.
- Os tipos de auditoria considerados neste manual são os seguintes: financeira, de resultados, de conformidade, auditorias combinada e de seguimento.
- São abordadas algumas das exigências que se colocam aos auditores em função dos objetivos específicos de cada tipo de auditoria, nomeadamente em matéria de identificação e avaliação de riscos, estabelecimento de questões e subquestões de auditoria, critérios de auditoria e conclusões de auditoria.

NORMAS ISSAI* PERTINENTES:

Nível 3 – Princípios fundamentais de auditoria:

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

ISSAI 200 – *Fundamental Principles of Financial Auditing*

ISSAI 300 – *Fundamental Principles of Performance Auditing*

ISSAI 400 – *Fundamental Principles of Compliance Auditing*

Nível 4 – Normas de auditoria:

Normas gerais sobre auditoria financeira:

ISSAI 1200 – *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards On Auditing*

ISSAI 1240 – *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*

ISSAI 1315 – *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and its Environment*

Normas gerais sobre auditoria de resultados:

ISSAI 3100 – *Performance Audit Guide Lines: Key Principles*

Normas gerais sobre auditoria de conformidade:

ISSAI 4100 – *Compliance Audit Guidelines – For Audits Performed Separately from the Audit of Financial Statements*

ISSAI 4200 – *Compliance Audit Guidelines – Compliance Audit Related to the Audit of Financial Statements*

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

CAPITULO IV

4. TIPOS DE AUDITORIA

69. As auditorias do Tribunal inscrevem-se tanto na fiscalização concomitante²⁰ (auditorias realizadas pelas 1.ª e 2.ª Secção) como na fiscalização sucessiva²¹ (auditorias realizadas pela 2.ª Secção).
70. De acordo com a respetiva natureza, as auditorias usualmente realizadas pelo Tribunal classificam-se nos tipos seguintes:
- a) Auditoria financeira;
 - b) Auditoria de resultados;
 - c) Auditoria de conformidade;
 - d) Auditoria combinada;
 - e) Auditoria de seguimento.

4.1. A auditoria financeira

71. A auditoria financeira realizada pelo Tribunal às entidades do sector público assume uma vital importância no quadro de política orçamental e da gestão financeira e contribui para a disciplina e estabilidade orçamentais e, ainda, para a sustentabilidade das finanças públicas.
72. A auditoria financeira visa determinar se a informação financeira de uma entidade foi preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável, permitindo desse modo que o Tribunal expresse um juízo sobre essa mesma informação.²²
73. Compete ainda ao Tribunal, no âmbito da realização de uma auditoria financeira, proceder à apreciação da legalidade e regularidade das operações realizadas ao longo do exercício, da integralidade e exatidão dos respetivos registos, do funcionamento e fiabilidade do sistema de controlo interno e da salvaguarda de todos os ativos das entidades públicas auditadas.²³

²⁰ Cf. o artigo 49.º, n.º 1, alíneas a) e b), da LOPTC.

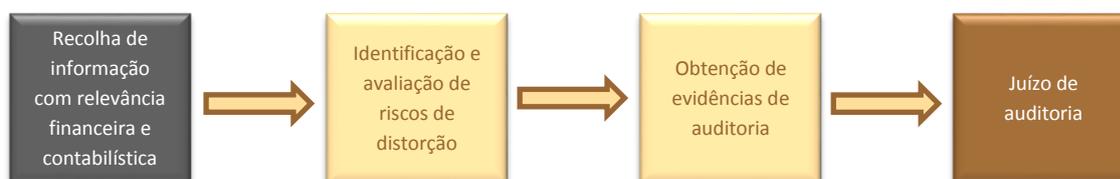
²¹ Cf. o artigo 55.º, da LOPTC.

²² Cf. ISSAI 200:17 e o artigo 54.º, n.º 3, alínea f) da LOPTC

²³ Cf. nomeadamente o artigo 50.º, n.º 1 da LOPTC.

74. Na auditoria financeira as evidências recolhidas pelos auditores têm de sustentar as observações de auditoria sobre a existência, ou não, de distorções materialmente relevantes na informação financeira auditada e, havendo-as, determinar se derivam de fraude, quando está subjacente intencionalidade, ou de erro, quando não há intencionalidade na ação.²⁴
75. Na fase de preparação da auditoria financeira, os auditores devem identificar e avaliar os riscos de distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras, através da compreensão da(s) entidade(s) auditada(s) e respetivo ambiente, incluindo o controlo interno, para em fase posterior conceber e implementar respostas por via de procedimentos e/ou obtenção de evidências que façam face a esses riscos.²⁵
76. O juízo a emitir na sequência da realização da auditoria financeira deve permitir que os utilizadores da informação financeira auditada possam determinar o grau de confiança que merece aquela informação, aquando da sua tomada de decisões²⁶.

DIAGRAMA 3 – A AUDITORIA FINANCEIRA



4.2. A auditoria de resultados

77. A auditoria de resultados realizada pelo Tribunal incide sobre a gestão financeira das entidades, das atividades, programas, projetos do sector público e, nessa medida, contribui para a melhoria do desempenho e da governação, em função dos riscos identificados e das fraquezas detetadas que importa corrigir.
78. A auditoria de resultados visa concluir, através da recolha de evidências sustentadas, se o desempenho das instituições e a execução das atividades, programas ou ações obedecem aos princípios de economia, eficiência e eficácia e se há condições de serem melhorados²⁷.

²⁴ Cf. ISSAI 1240:2 e 1315:3.

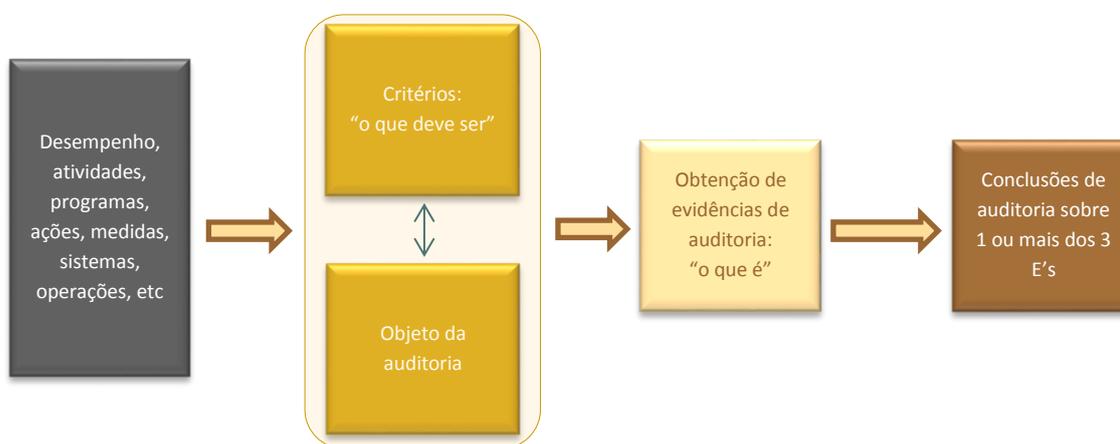
²⁵ Cf. ISSAI 1240:2 e 1315:3, 5 e A1.

²⁶ Cf. ISSAI 200:16.

²⁷ Cf. ISSAI 300:9.

79. Nas auditorias de resultados, os auditores devem estabelecer os objetivos de auditoria e formular adequadamente as questões e subquestões a que a auditoria deve dar resposta, bem como selecionar ou conceber critérios relevantes e adequados para a auditoria²⁸, com vista a acrescentar valor para os cidadãos contribuintes e promover melhorias relacionadas com os princípios de boa gestão.
80. As conclusões (mensagens-chave) e recomendações da auditoria de resultados devem promover, de forma construtiva, a melhoria da gestão pública sob a perspetiva de um ou mais dos seus princípios – economia, da eficiência e da eficácia (3 E's) – e contribuir para a responsabilização e transparência e para o retorno otimizado (*value for money*) do dinheiro dos contribuintes²⁹.

DIAGRAMA 4 – A AUDITORIA DE RESULTADOS



4.3. A auditoria de conformidade

81. A auditoria de conformidade realizada pelo Tribunal às entidades ou atividades do sector público assume uma especial importância na medida em que verifica se as operações foram realizadas e registadas de acordo com os princípios, normas contabilísticas e de controlo interno e demais legislação aplicável, no âmbito de atos, contratos, orçamentos, programas e projetos da responsabilidade de gestores e entidades públicas.
82. Da auditoria de conformidade resulta a emissão de uma conclusão de conformidade do objeto da auditoria face aos critérios definidos, contribuindo, desse modo, para formular uma apreciação sobre se as atividades, as operações financeiras e as informações cumprem, em todos os seus

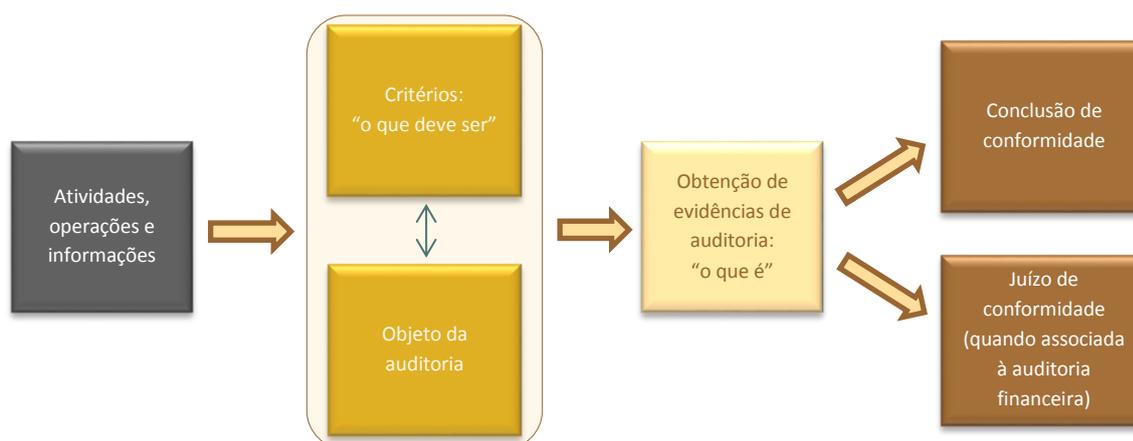
²⁸ Cf. ISSAI 300:25 e 27.

²⁹ Cf. ISSAI 300:11 e ISSAI 3100:7-9.

aspectos relevantes, com a legislação geral e específica em vigor e bem assim, com os princípios e as normas aplicáveis às entidades auditadas³⁰.

83. A auditoria de conformidade centra-se na obtenção de evidências suficientes e apropriadas relacionadas ao cumprimento dos critérios definidos e é habitualmente executada numa das seguintes formas:
- Autónoma e claramente definida, relacionada com o objeto e critérios específicos, sendo emitida uma conclusão de conformidade³¹;
 - Associada à auditoria financeira, quando a conformidade com leis e regulamentos integra o relatório sobre a auditoria financeira, concluindo-se na forma de um juízo de conformidade³²;
 - Combinada com a auditoria de resultados, quando a conformidade é observada como um dos aspetos ou critérios da economia, eficiência e eficácia.

DIAGRAMA 5 – A AUDITORIA DE CONFORMIDADE



4.4. A auditoria combinada

84. As auditorias podem combinar ou incluir aspetos financeiros, de desempenho ou de conformidade, sendo o objeto principal da auditoria o que determina quais as normas pertinentes que devem ser aplicadas pelos auditores, tendo em conta o seguinte³³:

³⁰ Cf. ISSAI 400:12-13.

³¹ Cf. ISSAI 4100 : 147.

³² Cf. ISSAI 4200: 167

³³ Cf. ISSAI 100: 23, ISSAI 300:14 e ISSAI 400.

- a) Auditoria financeira, quando o objeto principal se foca na informação financeira apresentada de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável e as normas orçamentais apropriadas;
 - b) Auditoria de resultados, quando o objeto principal se foca em atividades, programas, entidades, medidas ou recursos obedecendo aos princípios da economia, eficiência e eficácia, tendo por referência critérios de auditoria;
 - c) Auditoria de conformidade, quando o objeto principal incide sobre atividades ou operações em conformidade com as leis, regras e regulamentos aplicáveis.
85. A auditoria de conformidade associada à auditoria financeira, geralmente constituída pelas decisões e pela gestão financeira relativa ao uso dos recursos orçamentais e à execução do orçamento (objeto de auditoria), compreende a avaliação sobre se as atividades, transações financeiras e informações refletidas nas demonstrações financeiras (informação sobre o objeto da auditoria) estão de acordo com as normas legais e regulamentares aplicáveis (critérios de auditoria)^{NT.4}.
86. Ao realizar uma auditoria de conformidade associada à auditoria financeira a conclusão sobre a conformidade com leis e regulamentos toma a forma de um **juízo de conformidade** e pode ser incorporado no relatório de auditoria financeira. Em tais casos, o juízo de conformidade é claramente separado do **juízo da auditoria financeira**³⁴.
87. Ao realizar uma auditoria de conformidade associada à auditoria financeira, pode também, sempre que justificado, ser emitido um **relatório de auditoria de conformidade**, distinto do relatório da auditoria financeira, incluindo-se no primeiro um juízo de conformidade. Nesta circunstância, deve ser feita uma referência em ambos os relatórios, a propósito de cada um deles³⁵.
88. Na realização de uma auditoria de resultados os objetivos visados devem ser claramente formulados em relação aos princípios da economia, da eficiência e da eficácia, no entanto vários requisitos e procedimentos da auditoria financeira podem ser avocados, nomeadamente quanto a matérias como a informação financeira e orçamental disponível, o sistema de controlo interno implementado, operações contabilizadas, exatidão e período dos registos e divulgações obrigatórias.
89. O exame de conformidade com as leis, regras e regulamentos aplicáveis é o objetivo principal de uma auditoria de conformidade, mas pode também ser utilizado na apreciação do desempenho das entidades auditadas, no âmbito de uma auditoria de resultados. Entre ambas as auditorias

³⁴ Cf. ISSAI 4200: 147.

³⁵ Cf. ISSAI 4200: 167 e 174.

existem semelhanças, contudo, a sua realização obedece a uma lógica diferente subjacente à condução das várias fases de auditoria.

4.5. A auditoria de seguimento

90. A auditoria de seguimento visa determinar se a entidade corrigiu as deficiências detetadas relativas ao objeto auditado, adotando as soluções mais adequadas para a sua resolução³⁶.
91. O acompanhamento por parte do Tribunal da aplicação prática e efetiva das suas recomendações pode concretizar-se numa nova ação de controlo ou auditoria de seguimento³⁷, tendo em vista avaliar a pertinência e a razoabilidade das medidas adotadas e/ou das razões para o seu não acolhimento^{NT.5}.
92. Na decisão de aprovação dos relatórios de auditoria, o Tribunal fixa frequentemente um prazo razoável para as entidades destinatárias das recomendações transmitirem quais as medidas entretanto adotadas com vista a dar resposta às insuficiências identificadas^{NT.6}.

³⁶ Cf. ISSAI 100:51.

³⁷ Cf. Resolução n.º 2/06—2.ª Secção.

CAPÍTULO V

PRINCÍPIOS GERAIS DE AUDITORIA

Índice

5. PRINCÍPIOS GERAIS DE AUDITORIA.....	43
5.1. APLICÁVEIS A TODOS OS TIPOS DE AUDITORIA.....	44
5.1.1. <i>Ética, independência e outros valores</i>	44
5.1.2. <i>Controlo de qualidade</i>	44
5.1.3. <i>Gestão e competências da equipa de auditoria</i>	46
5.1.4. <i>Risco de auditoria</i>	46
5.1.4.1. <i>Noção</i>	46
5.1.4.2. <i>Elementos fundamentais</i>	47
5.1.5. <i>Materialidade</i>	51
5.1.5.1. <i>Noção</i>	51
5.1.5.2. <i>Elementos fundamentais</i>	52
5.1.6. <i>Juízo, ceticismo e zelo profissionais</i>	57
5.1.7. <i>Comunicação</i>	58
5.1.7.1. <i>Enquadramento</i>	58
5.1.7.2. <i>Elementos fundamentais</i>	58
5.1.8. <i>Documentação de auditoria</i>	59
5.2. APLICÁVEIS A AUDITORIAS DE RESULTADOS.....	61
5.2.1. <i>Objetivo da auditoria de resultados</i>	61
5.2.2. <i>Abordagem da auditoria de resultados</i>	62
5.2.3. <i>Crítérios na auditoria de resultados</i>	62

Índice de diagramas

DIAGRAMA 6 – PRINCÍPIOS GERAIS DE AUDITORIA.....	43
DIAGRAMA 7 – RELAÇÃO DAS COMPONENTES DO MODELO DE RISCO EM AUDITORIA.....	50
DIAGRAMA 8 – EFEITO DO RISCO DE DISTORÇÃO NO RISCO DE DETEÇÃO.....	51

NO PRESENTE CAPÍTULO:

- São abordados os princípios gerais, em articulação com as normas da INTOSAI, que os auditores devem observar ao longo de todo o processo de realização da auditoria, incluindo as normas éticas, culminando na forma de elaboração de relatórios de elevada qualidade, equilibrados e de fácil leitura.
- Os princípios gerais aplicáveis a todos os tipos de auditorias realizadas pelo Tribunal compreendem: a ética, a independência e outros valores relevantes; o controlo de qualidade; a gestão e competências da equipa de auditoria; o risco de auditoria; a materialidade; o juízo, o zelo e o ceticismo profissionais; a comunicação; e a documentação.
- Entre os referidos princípios gerais merecem particular destaque pelas respetivas implicações e reflexos práticos:
 - O risco de auditoria, face ao propósito de ser obtida uma segurança razoável dos trabalhos realizados, concretizada na emissão de um juízo de auditoria apropriado às circunstâncias, com um risco aceitavelmente baixo;
 - A materialidade, enquanto critério relevante na avaliação do efeito de distorções detetadas e em consequência determinante do juízo de auditoria.
- Aplicam-se ainda à auditoria de resultados os seguintes três princípios gerais: objetivo de auditoria; abordagem de auditoria; e critérios de auditoria.

NORMAS ISSAI* PERTINENTES:

Nível 2 – Pré-requisitos para o funcionamento das Instituições Superiores de Controlo

ISSAI 12 – *The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens*

ISSAI 20 – *Principles of transparency and accountability*

ISSAI 40 – *Quality Control for SAIs*

Nível 3 – Princípios fundamentais de auditoria:

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

ISSAI 200 – *Fundamental Principles of Financial Auditing*

ISSAI 300 – *Fundamental Principles of Performance Auditing*

ISSAI 400 – *Fundamental Principles of Compliance Auditing*

Nível 4 – Normas de auditoria:

Normas gerais sobre auditoria financeira:

ISSAI 1200 – *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards On Auditing*

ISSAI 1210 – *Agreeing the Terms of Audit Engagements*

ISSAI 1230 – *Audit Documentation*

ISSAI 1240 – *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*

ISSAI 1260 – *Communication with those Charged with Governance*

ISSAI 1315 – *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and its Environment*

ISSAI 1320 – *Materiality in Planning and Performing an Audit*

ISSAI 1330 – *The Auditor's Responses to Assessed Risks*

ISSAI 1450 – *Evaluation of Misstatements Identified During the Audit*

ISSAI 1500 – *Audit evidence*

Normas gerais sobre auditoria de resultados:

ISSAI 3000 – *Implementation Guidelines for Performance Auditing*

ISSAI 3100 – *Performance Audit Guide Lines: Key Principles*

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

CAPITULO V

5. PRINCÍPIOS GERAIS DE AUDITORIA

93. Os auditores devem atuar em conformidade com os princípios, normas e procedimentos adequados ao longo de todo o processo de realização das auditorias, incluindo as normas éticas, culminando os trabalhos com a ênfase dada aos relatos de auditoria, equilibrados e de fácil leitura, que respondam às questões de auditoria formuladas.
94. A realização de auditorias deve incluir necessariamente procedimentos específicos no âmbito do controlo do processo de qualidade e também procedimentos de revisão de qualidade a efetuar *a posteriori* para proporcionar uma garantia razoável de que o sistema de controlo de qualidade cumpre os requisitos determinados pelo Tribunal à luz dos princípios e normas das ISSAI, mas tendo sempre em conta a sua natureza de instituição judicial.
95. Os princípios gerais subjacentes à realização de todas as auditorias do Tribunal, que decorrem dos princípios enunciados pela INTOSAI e de que resultam a aplicação dos procedimentos de auditoria, são apresentados no Diagrama 6.

DIAGRAMA 6 – PRINCÍPIOS GERAIS DE AUDITORIA

APLICÁVEIS A TODOS OS TIPOS DE AUDITORIA	APLICÁVEIS À AUDITORIA DE RESULTADOS
<ul style="list-style-type: none"> • Ética, independência e outros valores • Controlo de qualidade • Gestão e competências da equipa de auditoria • Risco de auditoria • Materialidade • Juízo profissional, zelo e ceticismo profissional • Comunicação • Documentação 	<ul style="list-style-type: none"> • Objetivo de auditoria • Abordagem de auditoria • Critérios

5.1. Aplicáveis a todos os tipos de auditoria

5.1.1. Ética, independência e outros valores

96. O Tribunal estabelece os valores, princípios e regras internas que devem orientar o seu corpo técnico e demais pessoal no exercício das suas funções, bem como normas profissionais, padrões éticos e comportamentos esperados a que estes se encontram vinculados³⁸.
97. Os auditores e demais pessoal do Tribunal devem exercer a sua função com independência técnica, sem prejuízo da aplicação das normas do Tribunal, com respeito pelos valores e princípios éticos e a sua conduta profissional deve ser irrepreensível em todos os momentos e em todas as circunstâncias e, bem assim, recusar qualquer tipo de benefícios, vantagens ou gratificações que possam levantar dúvidas sobre a sua integridade, imparcialidade e transparência^{NT.7}.
98. Os auditores devem estar libertos de impedimentos pessoais externos e manter-se independentes em todos os assuntos que se relacionam com a realização da auditoria, assumindo a responsabilidade para que os seus relatos e outros trabalhos possam ser imparciais e reconhecidos como tal.

5.1.2. Controlo de qualidade

99. Os auditores devem observar as normas, as orientações e as boas práticas profissionais de auditoria e, bem assim, os procedimentos de controlo de qualidade nos termos fixados pelo quadro de referência da avaliação de qualidade das auditorias estabelecido pelo Regulamento do Tribunal.
100. No quadro desse sistema a adoção supletiva dos princípios, normas e boas práticas de auditoria da INTOSAI constitui também um requisito essencial para a avaliação dos trabalhos de auditoria, especialmente quanto às condições previstas na ISSAI 40^{NT.8}.
101. Os auditores devem assumir a responsabilidade pela qualidade global da auditoria e de todos os trabalhos de que sejam incumbidos, incluindo a verificação interna de contas^{NT.9}.
102. O controlo interno de qualidade, por um lado, e a revisão de qualidade realizada *ex post*, por outro, constituem a essência do quadro de referência da avaliação de qualidade do Tribunal, ponderado designadamente à luz dos princípios e normas de auditoria da INTOSAI.³⁹

³⁸ Cf. ISSAI 30 e ISSAI 100:36.

³⁹ Ver as orientações previstas nas ISSAI 20: Princípio 3, ISSAI 40: 6 - Elementos 5 e 6 e ISSAI 100: 38.

103. Os procedimentos do **controle interno de qualidade** devem ser assegurados durante todo o processo da auditoria, com relevo para as boas práticas de direção, supervisão e revisão de qualidade, de forma a garantir que as decisões são tomadas pelos intervenientes com a competência adequada.
104. A supervisão é assegurada pelos dirigentes responsáveis pelas auditorias, de acordo com as orientações fixadas pelos Juízes da Área, nos termos das normas de funcionamento das Secções do Tribunal, devendo todos os trabalhos de auditoria ser sujeitos a revisão, concretizada nas várias fases da auditoria através dos vários níveis de supervisão.
105. Num primeiro nível, esse controlo de qualidade exerce-se através da direção e supervisão de qualidade pelos responsáveis da auditoria e dirigentes envolvidos. Ao nível do Tribunal, pelo Juiz Relator, que determina as orientações a seguir em toda a auditoria e, de forma colegial, pela revisão dos projetos de relatório a cargo da subsecção, pelo Juiz Relator e Juízes Adjuntos.
106. No âmbito do controlo interno de qualidade pode ainda o GAI – Gabinete de Auditoria Interna, no âmbito das suas competências, examinar os sistemas de gestão e controlo em vigor no terreno para a realização das auditorias, com especial incidência na documentação processual.
107. A **revisão de qualidade realizada ex post**, seja interna (avaliação interna *ex post*) ou externa (avaliação externa e independente), visa proporcionar uma segurança razoável de que os procedimentos de auditoria e, bem assim, os de controlo interno de qualidade, cumprem com os requisitos determinados pelo Tribunal.
108. Os auditores devem, ao longo de todas as fases da auditoria, atuar em conformidade com os princípios, normas e procedimentos legais, regulamentares e profissionais de modo a garantir a elaboração de relatórios de auditoria confiáveis e de fácil leitura⁴⁰.
109. O Tribunal considera especialmente importante assegurar que os membros das equipas de auditoria cumprem os requisitos éticos e de independência relacionados com os trabalhos de auditoria, detêm as competências e as capacidades necessárias e que são tomadas as medidas adequadas para eliminar quaisquer ameaças a essa independência⁴¹.
110. O Tribunal para assegurar uma aderência a elevados padrões de qualidade em todos os seus trabalhos, especialmente os de auditoria, desenvolve necessariamente procedimentos detalhados durante as fases de realização dos trabalhos, sujeitos sempre a avaliação final, correspondendo

⁴⁰ Vide características do relato no ponto 8.3.1 – Elaborar o Relatório.

⁴¹ Cf. ISSAI 200:45, ISSAI 300:32 e ISSAI 400:44 no que respeita aos requisitos de controlo de qualidade relativos aos trabalhos de auditoria financeira, de resultados e de conformidade, respetivamente.

ao princípio de melhoria contínua dos processos e resultados, enquanto requisito fundamental da qualidade.

5.1.3. Gestão e competências da equipa de auditoria

111. Os auditores, incluindo peritos externos, devem integrar, coletivamente, as competências profissionais, os conhecimentos e a experiência necessários para executar e concluir a auditoria com êxito.
112. Para tal, os auditores devem ter conhecimentos sólidos sobre as valências exigidas, as normas profissionais relevantes, os requisitos legais e regulamentares aplicáveis ao tipo de auditoria a realizar e experiência em trabalho de auditoria de natureza e complexidade semelhantes⁴². À equipa de auditoria é exigida, também, capacidade para exercer o juízo e ceticismo profissionais adequados.
113. Os Serviços de Apoio do Tribunal devem dar preferência à colegialidade na realização das ações de controlo, com especial relevância nas auditorias, cujas equipas devem ser constituídas com, pelo menos, dois elementos, sendo um deles um auditor com elevada experiência.
114. Os auditores devem manter e atualizar as suas competências profissionais através de um aperfeiçoamento profissional específico e contínuo em conformidade com o previsto nas normas internacionais de auditoria, em geral, e com as normas da INTOSAI, em especial.
115. Sempre que se mostre necessário e justificado, o Tribunal deve recorrer a peritos externos para complementar as competências da equipa de auditoria, com conhecimentos e capacidades especializados, indispensáveis à execução da auditoria.

5.1.4. Risco de auditoria

5.1.4.1. Noção

116. O risco de auditoria é a possibilidade de o relatório conter conclusões de auditoria incorretas, incompletas ou inadequadas e o correspondente juízo de auditoria não ser apropriado à realidade auditada⁴³.

⁴² Cf. ISSAI 100:39.

⁴³ Cf. ISSAI 100:40.

117. O risco de auditoria representa, assim, o oposto da segurança dos trabalhos de auditoria⁴⁴. Quanto mais baixo for o risco de auditoria, mais elevado é o nível de segurança obtido com os trabalhos realizados.

5.1.4.2. Elementos fundamentais

118. A existência de um adequado nível de segurança dos trabalhos de auditoria é uma condição prévia à emissão de conclusões ou de um juízo de auditoria. Considera-se que o nível de confiança é adequado se tiverem sido obtidas evidências de auditoria suficientes e apropriadas que permitam a redução do risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo⁴⁵, de modo a que as conclusões ou o juízo de auditoria constituam um fator de reforço da confiança dos possíveis destinatários, utilizadores dos resultados da auditoria.
119. Reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo não significa a eliminação do referido risco, nem a obtenção de um nível absoluto de segurança dos trabalhos (100%) constitui um objetivo geral das auditorias⁴⁶.
120. As limitações inerentes à realização de qualquer auditoria levam ao reconhecimento de que esta não poderá proporcionar uma certeza absoluta sobre a matéria auditada, pelo que se devem reduzir ou gerir os riscos de emissão de observações e conclusões de auditoria e consequente juízo de auditoria inapropriados.
121. O nível de risco aceitável face ao propósito de se obter uma segurança razoável dos trabalhos realizados - o que em geral sucede nas auditorias - é inferior ao nível de risco aceitável em trabalhos relativamente aos quais se pretende obter uma segurança limitada, o que geralmente sucede em trabalhos de revisão, como é o caso da verificação interna de contas.
122. Nas auditorias financeiras o risco de auditoria envolve especificamente o risco de ser emitido um juízo de auditoria inapropriado perante distorções materiais nas demonstrações financeiras⁴⁷ e [NT.10](#).
123. Nas auditorias de conformidade, o risco de auditoria é determinado pela suscetibilidade de ocorrerem erros, irregularidades ou atos ilícitos que afetem materialmente a matéria objeto de

⁴⁴ Vide ponto 3.3 Níveis de segurança dos trabalhos de auditoria.

⁴⁵ Cf. ISSAI 1200:17

⁴⁶ Cf. ISSAI 1200:5 e 7

⁴⁷ Cf. ISSAI 200:50 e 92.

auditoria, sem que os mesmos tenham sido objeto de ponderação ou adequado reflexo nas conclusões ou no juízo de auditoria emitido⁴⁸.

124. Nas auditorias de resultados, o risco de auditoria compreende o risco de serem obtidas conclusões incorretas e incompletas e o risco de o relatório de auditoria não acrescentar valor para os seus destinatários. Tal risco varia desde a probabilidade de o relatório não proporcionar novas informações ou perspectivas até ao risco de ignorar fatores importantes e, como consequência, não formular recomendações que contribuam de forma relevante para melhorar o desempenho⁴⁹.
125. A aplicação dos procedimentos de avaliação do risco deve ocorrer tão cedo quanto possível, na fase de planeamento⁵⁰, na medida em que os resultados desta avaliação são determinantes quanto à opção do método de auditoria a seguir e, conseqüentemente, quanto à conceção e execução de adequados procedimentos de resposta aos riscos identificados, incluindo procedimentos adicionais de auditoria⁵¹.

Efeito da revisão da avaliação do risco sobre os procedimentos de auditoria

126. 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 esta ser alterada em função das evidências adicionais de auditoria entretanto obtidas⁵².
127. Nas circunstâncias em que os auditores obtêm evidências de auditoria a partir da execução de procedimentos adicionais de auditoria, ou que tenham conhecimento de outras informações inconsistentes com as evidências que suportaram a avaliação preliminar do risco, os auditores devem, conseqüentemente, rever a avaliação do risco e ajustar ou modificar os procedimentos anteriormente planeados⁵³.
128. A quantidade das evidências de auditoria necessárias depende da apreciação dos riscos avaliados pelo auditor⁵⁴. Quanto mais altos forem esses riscos, mais evidências de auditoria serão provavelmente necessárias e, bem assim, à medida que a qualidade das evidências de auditoria for mais alta, a quantidade de evidências necessárias será menor.

⁴⁸ Cf. ISSAI 400:46.

⁴⁹ Cf. ISSAI 300:28.

⁵⁰ Cf. ISSAI 200:93 e 94 e vide pontos 7.2 Conceber e executar procedimentos de avaliação de risco e 8.1 Planeamento da auditoria.

⁵¹ Cf. ISSAI 200:98 e ISSAI 1315:5 e 6.

⁵² Cf. ponto 8.2.4 – Obter e avaliar evidências.

⁵³ Cf. ISSAI 1315:31

⁵⁴ Cf. ISSAI 1500:A4.

129. Cabe, porém, notar que aumentar a extensão de um procedimento de auditoria, tendo em vista a obtenção de uma maior quantidade de evidências, só é eficaz se os procedimentos de auditoria em si forem relevantes relativamente aos riscos identificados.

Componentes do risco

130. A avaliação das componentes do risco de auditoria depende de adequado juízo profissional dos auditores, na medida em que a graduação atribuída a cada componente deve decorrer das circunstâncias da auditoria e da ponderação que sobre estas é feita pelos auditores.
131. Nas auditorias financeiras e de conformidade, para efeitos de avaliação do risco de auditoria (R_a), os auditores devem, em regra, atender às três componentes seguintes:
- Risco inerente (R_i) – suscetibilidade de a matéria objeto de auditoria ser afetada por distorções materiais em resultado das próprias características da entidade auditada ou do contexto em que esta opera ou do tipo de operação examinada, antes de considerados os controlos internos instituídos⁵⁵.
 - Risco de controlo (R_c) – possibilidade de ocorrerem distorções materiais que não são oportunamente prevenidas ou detetadas e corrigidas pelo sistema de controlo interno implementado^{56 e 57}.
 - Risco de deteção (R_d) – risco de os procedimentos substantivos executados pelos auditores não identificarem distorções materialmente relevantes⁵⁸.
132. A interligação das três referidas componentes de risco encontra-se adequadamente expressa no “modelo de risco de auditoria”, geralmente expresso através da seguinte equação:

Modelo de risco de auditoria

$$R_a = f(R_i; R_c) \times R_d \text{ ou } R_a = R_i \times R_c \times R_d$$

133. O R_i e o R_c representam, em conjunto, o risco de distorção material, sendo o R_d o único risco sobre o qual os auditores podem atuar através de respostas globais para tratar os riscos

⁵⁵ Cf. ISSAI 200:51, a) e 99 e ISSAI 1200: 13, n), i).

⁵⁶ Cf. ISSAI 200:51, b) e 100 e ISSAI 1200: 13 n). ii).

⁵⁷ Vide ponto 3.3 Níveis de segurança dos trabalhos de auditoria.

⁵⁸ Cf. ISSAI 200:51 c) e ISSAI 1200:13, e).

avaliados^{NT.11} e da execução de procedimentos de auditoria, de modo a assegurar que o R_a se mantém dentro do limite estabelecido para a auditoria⁵⁹.

134. O processo de identificação e avaliação do risco que conduzirá à determinação do risco inerente (R_i) inclui três fases a serem executadas pelos auditores⁶⁰:
- Obter informações básicas relevantes sobre a entidade (natureza, estratégia, objetivos, cultura, organização, governação e controlos-chave que os auditores pretendem testar);
 - Conceber, executar e documentar os procedimentos de avaliação de risco; e
 - Relatar e documentar todos os fatores de risco relevantes identificados com efeitos sobre o objeto da auditoria.
135. O nível aceitável de risco de deteção (R_d) tem uma relação inversa com os riscos avaliados de distorção material $f(R_i; R_c)$, face ao nível do risco de auditoria (R_a) estabelecido para a auditoria, tal como se mostra no diagrama⁶¹:

DIAGRAMA 7 – RELAÇÃO DAS COMPONENTES DO MODELO DE RISCO EM AUDITORIA

Risco de Deteção <i>determinado pelo auditor</i>		Risco de Controlo <i>avaliado pelo auditor</i>		
		<i>Alto</i>	<i>Médio</i>	<i>Baixo</i>
Risco Inerente <i>avaliado pelo auditor</i>	<i>Alto</i>	O mais baixo	Mais baixo	Médio
	<i>Médio</i>	Mais baixo	Médio	Mais alto
	<i>Baixo</i>	Médio	Mais alto	O mais alto

136. No Tribunal o risco de auditoria é necessariamente baixo e nas auditorias financeiras e de conformidade (de segurança razoável) tem como limite máximo 5%, o qual se traduz num nível de confiança dos trabalhos de auditoria de, pelo menos, 95% ($100\% - R_a = 95\%$), sem prejuízo de, em todas as circunstâncias, dever ser avaliado o risco de auditoria de acordo com o juízo profissional dos auditores, cabendo-lhes, designadamente, a identificação de fatores que justifiquem a revisão do limite indicado.
137. A fim de manter o risco de auditoria (R_a) num nível aceitavelmente baixo, em face do nível de risco de distorção atribuído [risco relativo à natureza da entidade (R_i) e risco relativo ao controlo interno (R_c)], os auditores devem determinar um risco de deteção (R_d) que, sendo função da

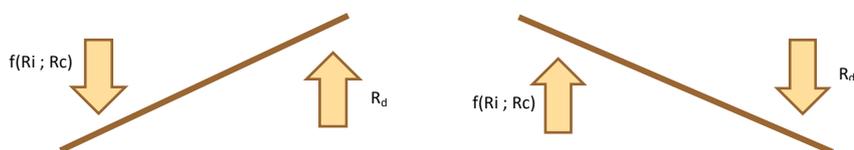
⁵⁹ Cf. ISSAI 200:99 e vide ponto 8.2.1 – Respostas globais de auditoria.

⁶⁰ Cf. ISSAI 100:94; ISSAI 1315: 11 e no caso de serem detetadas irregularidades a ISSAI 1240: 17-18 e 22-24.

⁶¹ Cf. ISSAI 1200:A42.

eficácia de um procedimento de auditoria e da sua aplicação^{NT.12}, deverá ser adequado ao equilíbrio do modelo de risco de auditoria⁶², conforme diagrama seguinte^{NT.13}:

DIAGRAMA 8 – EFEITO DO RISCO DE DISTORÇÃO NO RISCO DE DETEÇÃO



138. Após a identificação dos riscos afetos à entidade auditada, os auditores apreciam de que modo esses riscos se relacionam com o objeto da auditoria e ainda se são riscos significativos e por isso materialmente relevantes e, bem assim, quais os efeitos dos controlos concebidos e efetivamente implementados para os riscos identificados⁶³.
139. O risco de auditoria e suas componentes, incluindo a avaliação do controlo interno da entidade auditada, devem ser documentados, cabendo aos auditores obter evidências de auditoria⁶⁴ suficientes e apropriadas que permitam formular conclusões com um elevado nível de segurança.

5.1.5. Materialidade

5.1.5.1. Noção

140. O Tribunal reputa de material qualquer desvio do objeto de auditoria face aos critérios estabelecidos para a respetiva apreciação, suscetível de influenciar os utilizadores das respetivas informações^{NT.14}.
141. Uma matéria ou item é material se for razoável considerar que, isolada ou conjuntamente com outras matérias ou itens, influencia as expectativas ou decisões dos utilizadores e destinatários do relatório de auditoria⁶⁵.

⁶² Cf. ISSAI 1200:A43.

⁶³ Cf. ISSAI 200:95; ISSAI 1315:26-28 e A116-A126 e no caso de serem detetadas irregularidades a ISSAI 1240:26 e 27.

⁶⁴ Cf. ISSAI 200:96.

⁶⁵ Cf. ISSAI 100:41.

5.1.5.2. Elementos fundamentais

Relevância e dimensões da materialidade

142. O estabelecimento de critérios relativamente aos quais os erros, as irregularidades e os desvios são considerados materiais é determinante quanto à natureza, calendarização e extensão dos procedimentos de auditoria e dos recursos necessários para obter evidências de auditoria. Tais critérios são igualmente relevantes para a apreciação do efeito das distorções detetadas⁶⁶ e, conseqüentemente, para o juízo de auditoria a formular.
143. Nas auditorias realizadas pelo Tribunal, independentemente do objeto de auditoria, o conceito de materialidade é aplicável à dimensão financeira e/ou económica e a questões de não conformidade com leis e regulamentos e de avaliação do controlo interno.
144. Assim, sempre que, perante as circunstâncias em concreto, se conclua que, face a objetivos particulares da auditoria ou a determinadas matérias, classes de transações, rubricas das demonstrações financeiras ou divulgações do relato financeiro, a existência de erros, irregularidades ou desvios abaixo da materialidade globalmente determinada para auditoria é suscetível de influenciar os utilizadores da informação a auditar, para além dos critérios de materialidade, devem estabelecer-se critérios de materialidade específicos⁶⁷ e [NT.15](#).
145. A definição de níveis de materialidade é uma matéria de juízo profissional dos auditores, sendo afetada pela perceção destes acerca das necessidades de informação dos destinatários das conclusões e juízos de auditoria emitidos pelo Tribunal, no pressuposto de que tais utilizadores são razoáveis conhecedores do objeto de auditoria e do respetivo contexto, criam expectativas e tomam decisões adequadas com base nas informações em causa⁶⁸.
146. O juízo profissional dos auditores assume particular relevância perante a heterogeneidade dos destinatários das conclusões e juízos de auditoria emitidos pelo Tribunal.
147. Os níveis de materialidade definidos inicialmente podem ser revistos no decurso da auditoria sempre que isso se justifique em consequência de uma alteração das circunstâncias [NT.16](#), devendo, conseqüentemente, avaliar-se a adequação dos procedimentos originariamente definidos. Os auditores devem estar devidamente alertados para a eventual necessidade desse tipo de revisão,

⁶⁶ Cf. ISSAI 1320:6 e ISSAI 1450:10-11.

⁶⁷ Cf. ISSAI 200:59 e 60; ISSAI 400:47 e ISSAI 1320:P4, P6, P8-P11, 10, A2, A10 e A11.

⁶⁸ Cf. ISSAI 1320:4.

uma vez que tal alteração pode reorientar a natureza, calendarização e extensão dos procedimentos de auditoria⁶⁹.

148. A materialidade tem em conta aspetos quantitativos e qualitativos, sendo os primeiros (materialidade quantitativa⁷⁰) equacionados em termos de valor numérico. Este valor decorre da utilização pelos auditores de duas medidas: o limiar de materialidade e as bases adequadas à determinação da materialidade^{NT.17}.
149. O Tribunal considera ser geralmente adequado um limiar de materialidade situado entre 0,5% e 2% do referencial, sem prejuízo de, em todas as circunstâncias, o limiar de materialidade dever ser determinado pelos auditores de acordo com o respetivo juízo profissional, cabendo-lhes, designadamente, identificar os fatores que justifiquem a fixação de um determinado limiar de materialidade, incluindo quando este extravase o intervalo indicado^{NT.18}.
150. Dependendo dos objetivos da auditoria, pode ser fixado um limiar de materialidade inferior a 0,5% e, em raras situações, ser necessária a realização de verificações sobre a totalidade das operações⁷¹.
151. Para além da dimensão quantitativa, o conceito de materialidade envolve igualmente uma dimensão qualitativa, onde assumem particular relevo as questões de não conformidade com leis e regulamentos e de eficácia do controlo interno, que poderão não ter um efeito monetário material, mas ainda assim ter um impacto significativo nas conclusões e juízo de auditoria⁷². A determinação da materialidade qualitativa pressupõe a ponderação dos seguintes aspetos, entre outros:
- a) O contexto em que se insere a auditoria e a entidade auditada, tendo em conta, a título de exemplo, as circunstâncias envolventes e/ou a legislação;
 - b) A natureza ou características da entidade ou do item que estiver em causa, em especial tendo em conta áreas especialmente sensíveis;
 - c) As obrigações de prestação de contas (*accountability*), as necessidades dos utentes dos relatórios de auditoria e as expectativas do público em geral;
 - d) A necessidade de transparência da gestão dos recursos públicos.
152. Nas auditorias financeiras e de conformidade, caso a estrutura concetual de relato financeiro aplicável às demonstrações financeiras objeto de auditoria contenha um quadro de referência

⁶⁹ Cf. ISSAI 1320:P12, 12-13 e A13.

⁷⁰ Cf. ISSAI 1320:P8 e A3-A7.

⁷¹ ISSAI 1320:P8.

⁷² Cf. ISSAI 200:59.

relativo à materialidade, poderá o mesmo proporcionar uma base ou conter elementos a ponderar na determinação do limiar de materialidade a estabelecer na auditoria⁷³.

153. Os auditores devem equacionar a possibilidade de ocorrerem erros, irregularidades ou desvios que individualmente não são considerados materiais, mas que, quando considerados de forma agregada, podem exceder o limiar de materialidade estabelecido. Consequentemente, a par dos níveis de materialidade estabelecidos para a auditoria, devem também ser estabelecidos níveis mais restritivos correspondentes à materialidade de desempenho^{NT.19}, de modo a reduzir a um nível aceitavelmente baixo a probabilidade de erros, irregularidades ou desvios não corrigidos nem detetados e que individualmente não têm relevância material, podendo, no entanto, conduzir à superação do limiar de materialidade globalmente definido⁷⁴.
154. A materialidade do desempenho pode igualmente aplicar-se a classes de transações, saldos de contas ou divulgações, de acordo com os mesmos critérios estabelecidos para a materialidade fixada para a auditoria⁷⁵.

Materialidade e tipos de auditoria

155. Na auditoria de conformidade, a materialidade assume os dois aspetos anteriormente referidos: quantitativos e qualitativos. Todavia, contrariamente ao verificado na auditoria financeira, a dimensão qualitativa na auditoria de conformidade desempenha um papel de maior relevo do que a dimensão quantitativa, pelo que importa avaliar em que medida situações de não conformidade, ainda que potenciais, podem afetar as expectativas ou decisões dos destinatários do relatório de auditoria⁷⁶.
156. Na auditoria de resultados, a materialidade corresponde à importância relativa de uma dada matéria no contexto em que esta última é considerada, pelo que devem ser equacionados os aspetos com relevância social, política, ambiental, etc., tendo em consideração que estes variam em função do tempo e das expectativas dos utilizadores da informação auditada⁷⁷.
157. São relevantes na determinação da materialidade em auditoria de resultados os itens ou áreas onde a introdução de melhorias e a sua oportunidade tenham um impacto significativo sobre a matéria objeto de auditoria. A materialidade é relevante em todos os aspetos da auditoria, como

⁷³ Cf. ISSAI 1320:P7 e 3

⁷⁴ Cf. ISSAI 1320: 9, 11 e A12.

⁷⁵ Cf. ISSAI 200:62 e ISSAI 1320:9 e 11.

⁷⁶ Cf. ISSAI 400:47.

⁷⁷ Cf. ISSAI 300:33.

sejam a seleção dos temas, definição dos critérios, avaliação das evidências recolhidas, a documentação ou a gestão do risco de auditoria.

Materialidade nas fases de auditoria

158. A materialidade é relevante em todas as fases da auditoria, devendo ser determinada num momento inicial da auditoria, em fase de planeamento, de modo a constituir um referencial para⁷⁸:
- a) Determinar a natureza, a calendarização e a extensão dos procedimentos para a avaliação do risco de distorções materiais;
 - b) Identificar e avaliar os riscos de distorção material;
 - c) Determinar a natureza, a calendarização e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria a realizar.
159. A materialidade fixada deve ser revista ao longo do desenvolvimento da auditoria sempre que se verifiquem alterações às circunstâncias ou aos fatores que determinaram a materialidade preliminar, como sejam, o surgimento de novas informações ou modificações sobre a compreensão da entidade e das suas operações pelos auditores, na sequência da execução de procedimentos de auditoria adicionais⁷⁹.
160. A revisão da materialidade deve conduzir à reavaliação dos efeitos dos desvios detetados, da natureza e calendarização dos procedimentos e, eventualmente, à realização de novos procedimentos de auditoria e/ou adicionais.
161. Conceber e executar procedimentos adicionais de auditoria enquanto resposta aos riscos avaliados de distorção material ao nível de cada item, designadamente quanto à respetiva natureza, calendarização e extensão, consubstancia uma clara ligação entre avaliação do risco, materialidade e procedimentos de auditoria adicionais⁸⁰.
162. O conceito de materialidade é também relevante na avaliação do efeito de distorções identificadas em auditoria sobre a matéria auditada e, conseqüentemente, na formação do juízo e conclusões de auditoria e ou elaboração do correspondente relatório.

⁷⁸ Cf. ISSAI 200:61 e ISSAI 1320:6.

⁷⁹ Cf. ISSAI 1320:A13.

⁸⁰ Cf. ISSAI 200:98 e 99 e ISSAI 1330:6 e 7.

Materialidade e risco de auditoria

163. Os conceitos de materialidade e risco de auditoria são independentes entre si. O primeiro conceito representa uma medida de relevância do objeto de auditoria em função das expectativas e da tomada de decisões pelos utilizadores da informação auditada. O segundo conceito traduz a possibilidade de um auditor emitir um juízo inapropriado relativamente a distorções materiais que afetem efetivamente o objeto de auditoria e, conseqüentemente, a confiança atribuída aos resultados dos trabalhos de auditoria realizados.
164. Apesar da condição de independência dos dois referidos conceitos, materialidade e risco de auditoria devem ser considerados em conjunto. O nível de segurança obtido com os trabalhos de auditoria na deteção de distorções materiais depende da materialidade estabelecida. Essa segurança é obtida através de evidências suficientes e apropriadas para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Na verdade, quanto mais baixo for o limiar de materialidade estabelecido, maior será a dimensão da amostra, ou seja, a quantidade de evidência a obter.
165. A suficiência e a natureza das evidências de auditoria a recolher - e, necessariamente, a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria a realizar - são determinadas pela conjugação dos níveis de risco de auditoria e de materialidade estabelecidos.
166. Quanto menor for o nível do risco de auditoria tolerado, maior será a extensão dos procedimentos substantivos a realizar por forma a aumentar o nível de segurança obtido dos trabalhos quanto à fiabilidade da matéria auditada. Por outro lado, estabelecer um limiar de materialidade mais baixo, isto é, aumentar o nível de precisão desejado para a auditoria, dotando matéria auditada de maior sensibilidade à distorção, tem como consequência a necessidade de obtenção de um nível mais elevado de evidências necessárias para o mesmo nível de risco de auditoria estabelecido.
167. A consideração conjugada da materialidade e dos resultados do “modelo de risco de auditoria” é igualmente relevante para a definição do método de auditoria pois permite equacionar a eficácia e os ganhos de eficiência de uma abordagem combinada de “testes aos controlos” e de procedimentos substantivos ou de uma abordagem com ênfase na realização de testes substantivos.

5.1.6. Juízo, ceticismo e zelo profissionais

168. Os auditores do Tribunal devem manter uma conduta profissional apropriada, sujeita a permanente e efetiva supervisão, aplicando o juízo, o ceticismo e o zelo profissionais ao longo de todas as fases do processo de auditoria⁸¹.
169. O juízo profissional tem subjacente a aplicação pelos auditores dos conhecimentos e competências que obtiveram através de formação e de experiência profissional apropriadas, a fim de que sejam tomadas decisões adequadas ao longo do desenvolvimento da auditoria.
170. Nas auditorias é essencial nas financeiras, o juízo profissional decisões sobre as matérias seguintes⁸²:
- A materialidade e o risco de auditoria;
 - A natureza, a calendarização e a extensão dos procedimentos de auditoria a aplicar;
 - A suficiência e adequação das evidências de auditoria;
 - A formulação de conclusões a partir das evidências de auditoria obtidas.
171. O ceticismo profissional pressupõe que os auditores devem adotar permanentemente uma atitude crítica e interrogativa, analisando as questões sobre diferentes perspetivas, com uma atitude aberta e objetiva sobre a informação recolhida enquanto evidência de auditoria suficiente e apropriada⁸³.
172. Especialmente no que respeita à auditoria de resultados, os auditores devem manter-se atentos e recetivos a todos os pontos de vista e argumentos, para evitar erros de interpretação ou preconceitos cognitivos, e disponíveis para inovar⁸⁴.
173. O zelo profissional exige que os auditores planeiem e conduzam as auditorias com diligência e objetividade, mantendo um elevado comportamento profissional, evitando qualquer conduta que possa ser suscetível de desacreditar o seu trabalho.

⁸¹ Cf. ISSAI 100:37.

⁸² Cf. ISSAI 200:56.

⁸³ Cf. ISSAI 100:37 e ISSAI 200:57.

⁸⁴ Cf. ISSAI 300:31.

5.1.7. Comunicação

5.1.7.1. Enquadramento

174. Os auditores devem comunicar e executar o seu trabalho com transparência, mantendo as entidades envolvidas na auditoria informadas, fornecendo-lhes, oportunamente, elementos relevantes e objetivos⁸⁵, mas sem comprometer a independência e a imparcialidade da auditoria.
175. A comunicação a ser planeada pelos auditores deve ser recíproca e efetiva, cabendo-lhes, nessa medida, determinar o conteúdo, o processo e os destinatários da comunicação e diligenciar pela identificação dos interlocutores da entidade auditada, com vista à melhoria da eficiência do trabalho a realizar⁸⁶.
176. A boa comunicação pode melhorar o acesso às fontes de informação, aos dados e às opiniões dos auditados. Os auditores devem, pois, procurar manter boas relações profissionais, promover um livre e franco fluxo de informação, tanto quanto a confidencialidade o permita, e conduzir diálogos e debates numa atmosfera de mútuo respeito⁸⁷.

5.1.7.2. Elementos fundamentais

177. A comunicação deve ser primordialmente escrita, sendo admitida a comunicação oral quando suficiente e desde que documentada⁸⁸. Os responsáveis pela entidade auditada devem ser notificados, sob a forma escrita, de todos os aspetos significativos da auditoria.
178. A comunicação com a entidade auditada é um processo contínuo da auditoria, na qual devem ser observados os seguintes aspetos:
- a) Com o início dos trabalhos de auditoria deve ser enviada uma carta a comunicar o objeto, o âmbito da auditoria, a calendarização planeada e o que mais for tido por pertinente⁸⁹;
 - b) Os trabalhos relativos à execução da auditoria iniciam-se com a realização de uma reunião de abertura, na qual o dirigente responsável pela equipa de auditoria deve confirmar os aspetos elencados na alínea anterior e aduzir outros que se justifiquem, podendo este contacto ocorrer na fase de planeamento, quando se justificar;
 - c) Na reunião de encerramento dos trabalhos de campo, o dirigente responsável pela equipa de auditoria deve comunicar aos responsáveis pela entidade auditada as

⁸⁵ Cf. ISSAI 100:43 e ISSAI 12: Princípios 3 e 6.

⁸⁶ Cf. ISSAI 200:65.

⁸⁷ Cf. ISSAI 300:29 no que respeita à particular importância do planeamento da comunicação com as entidades auditadas e *stakeholders*, no que toca especialmente às auditorias de resultados.

⁸⁸ Cf. ISSAI 200:67 e 68.

⁸⁹ Cf. os princípios de comunicação previstos nomeadamente na ISSAI 1210: P3 e 10 e ISSAI 1260: P3 e 11-13.

observações da auditoria que podem ser objeto de confirmação aquando do envio para contraditório do relato da auditoria.

179. O relato de auditoria - que inclui observações, conclusões e eventualmente projeto de recomendações - é datado e subscrito pela equipa de auditoria, sendo enviada cópia para contraditório.
180. O Tribunal, no âmbito do princípio do contraditório, antes de formular juízos públicos de simples apreciação, censura ou condenação, ouve os responsáveis individuais e os serviços, organismos e demais entidades interessadas e sujeitas aos seus poderes de jurisdição e de controlo financeiro.⁹⁰

5.1.8. Documentação de auditoria

181. Os auditores devem organizar a documentação de auditoria que deverá ser suficientemente detalhada e completa⁹¹, que permita aferir se a auditoria seguiu a normas de auditoria aplicáveis, foi adequadamente planeada e executada, incluindo a recolha de evidências e a formulação de observações e conclusões.⁹² e [NT.20](#).
182. Os auditores devem ter preparada a documentação relevante de auditoria a todo o tempo, de forma a assegurar que esta se encontra devidamente organizada aquando da apresentação do relato de auditoria, incluindo todos os aspetos relativos à direção, supervisão e revisão de qualidade, sem prejuízo da organização posterior da documentação necessária à aprovação do relatório⁹³.
183. A documentação de auditoria organizada relativa ao exercício, atividade, programa, ação, operações, sistemas e processos objeto de auditoria, constitui, por si só, uma pasta de arquivo corrente, a qual deve ser salvaguardada, em todas as fases de auditoria, numa pasta corrente eletrónica, no âmbito do sistema de informação de apoio às auditorias do Tribunal.
184. No âmbito de uma auditoria de resultados, os auditores devem ter o particular cuidado de documentar os trabalhos de acordo com as respetivas circunstâncias particulares da sua realização. A documentação deve ser suficientemente demonstrativa de que foi recolhida a informação relevante e que o conteúdo do relatório está sustentado em evidências de auditoria

⁹⁰ Cf. art.º 13.º da LOPTC.

⁹¹ Cf. ISSAI 100:42 e ISSAI 1230:5

⁹² Cf. ISSAI 200:71 e 72, que evidencia a importância da documentação de auditoria e salienta os requisitos básicos a ter em conta na sua organização.

⁹³ A ISSAI 1230:9 prevê que na documentação de auditoria deve ser registado quem executou os trabalhos de auditoria e quem efetuou a correspondente revisão e em que datas foram realizados esses trabalhos.

suficientes e apropriadas, as quais suportam os juízos, as observações, as conclusões e as recomendações de auditoria⁹⁴.

185. As informações que têm utilidade para consulta nos exercícios seguintes devem constituir uma pasta de arquivo permanente e atualizada com regularidade, no âmbito do mesmo sistema de informação de apoio à auditoria do Tribunal.
186. Em todos os trabalhos de auditoria e controlo no âmbito do Tribunal deve ser salvaguardada a confidencialidade da respetiva documentação, em especial a que evidencie situações de facto e de direito integradoras de eventuais infrações financeiras.
187. A organização da documentação deve permitir a um auditor experiente, sem prévio conhecimento da auditoria, compreender o âmbito e o objeto da auditoria, os critérios utilizados, a compreensão da entidade, atividades, programas ou ações, a calendarização prevista e executada dos trabalhos de auditoria e a comunicação com a entidade auditada⁹⁵.
188. No que respeita à compreensão da entidade e do seu ambiente e restantes componentes do controlo interno, os auditores devem documentar suficientemente as fontes de informação, os riscos identificados e avaliados e os respetivos procedimentos de controlo da entidade⁹⁶.
189. Os auditores devem documentar as respostas globais para tratar os riscos avaliados e a natureza, calendarização e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria executados, os resultados desses procedimentos e as evidências de auditoria obtidas. A ligação desses procedimentos com os riscos avaliados e os resultados dos procedimentos de auditoria, incluindo as respetivas conclusões, devem ser igualmente documentados⁹⁷.
190. Nestes termos, desde logo, devem ser registados num único documento os riscos identificados, com a referência respetiva na “pasta de arquivo corrente” ou eletrónica para facilidade de arquivo, para avaliação consistente e permanente dessa recolha e para o conjunto dos riscos significativos, os quais são avaliados para a sua mitigação, embora antes de qualquer confirmação de controlos adequados.
191. Os montantes e critérios relativos à materialidade, preliminares e revistos, respeitantes à matéria objeto de auditoria como um todo, ou a itens específicos, a classes de transações, a saldos de

⁹⁴ Cf. ISSAI 300:34.

⁹⁵ Cf. ISSAI 200:70, ISSAI 1230:8 e 1260:23.

⁹⁶ Cf. ISSAI 200:96, ISSAI 1315:32 e 1330:28.

⁹⁷ Cf. ISSAI 1230:8 e 1330:28.

contas ou a divulgações, e os fatores subjacentes aos respectivos cálculos devem ser documentados e integrar os papéis de trabalho da auditoria⁹⁸.

192. A avaliação do efeito de distorções, face à materialidade estabelecida, deve integrar a documentação de auditoria, designadamente quanto aos seguintes aspetos:
- Quantia abaixo da qual as distorções deverão ser consideradas sem relevância;
 - Identificação das distorções acumuladas, detetadas durante a auditoria; e
 - Conclusão dos auditores sobre a materialidade das distorções detetadas, individual e cumulativamente, e a base em que assenta.
193. Os documentos de trabalho devem ser ordenados de forma lógica e funcional e devidamente indexados, de modo a permitir a sua consulta. Quando se mostre necessário relacionar documentos, deve ser efetuada uma referência cruzada de modo a identificar os documentos utilizados⁹⁹.

5.2. Aplicáveis a auditorias de resultados

5.2.1. Objetivo da auditoria de resultados

194. Os objetivos de uma auditoria de resultados determinam a abordagem e os métodos de trabalhos a realizar e devem ser claramente formulados em relação aos princípios de economia, eficiência e eficácia¹⁰⁰.
195. Objetivos bem definidos envolvem a identificação clara de qual ou quais as entidades, atividades, programas, medidas, projetos, sistemas, situações, operações, etc., que integram o objeto da auditoria.
196. O(s) objetivo(s) de auditoria deve(m) ser estruturado(s) sob a forma de uma questão de auditoria e, se necessário, desdobrados em subquestões mais precisas. Estas devem ser complementares e subordinadas ao mesmo tema, não se sobrepõem nem esgotam a questão geral de auditoria.

⁹⁸ Cf. ISSAI 1320: 14.

⁹⁹ Cf. ISSAI 1230: A22.

¹⁰⁰ Cf. ISSAI 300:25.

5.2.2. Abordagem da auditoria de resultados

197. As questões de auditoria de resultados podem incidir sobre o exame direto do desempenho ou sobre o exame dos sistemas de gestão e controlo, ou em ambos, dependendo do método de auditoria¹⁰¹.
198. Regra geral, a auditoria de resultados segue um de dois métodos:
- O método orientado para os sistemas (*system-oriented approach*), que examina a conceção, implementação e o funcionamento dos sistemas de gestão e de controlo, por exemplo o sistema de informação financeira, etc.
 - O método orientado para o exame direto do desempenho (*result-oriented approach*) que avalia se os objetivos, em termos de resultados ou produtos, têm sido alcançados como previsto, ou se os programas e os serviços estão a funcionar como previsto.

5.2.3. Critérios na auditoria de resultados

199. Na auditoria de resultados os auditores devem estabelecer critérios adequados que correspondam às questões de auditoria e que estejam relacionados com os princípios da economia, eficiência e eficácia¹⁰².
200. A definição de critérios de auditoria deve ser tão objetiva quanto possível de forma a diminuir a interpretação subjetiva do auditor e assegurar a respetiva adequação. Estes critérios devem ser estabelecidos com base em fontes reconhecidas e ter por propósito aferir se os objetivos fixados pela entidade auditada são específicos, mensuráveis, realizáveis, relevantes e determinados no tempo [NT.21](#).
201. O objeto da auditoria é apreciado em função dos critérios quantitativos e/ou qualitativos, podendo estes ser gerais ou específicos, focados em¹⁰³:
- “O que deve ser”, de acordo com as leis, regulamentos ou objetivos;
 - “O que é esperado”, de acordo com os princípios, conhecimentos científicos e boas práticas;
 - “O que poderia ser”, dadas as melhores condições.
202. A definição e a comunicação dos critérios durante a fase de planeamento, entre a equipa de auditoria e a entidade auditada, pode realçar a confiança e a aceitação geral. Em auditorias a temas complexos nem sempre é possível selecionar todos os critérios à partida, sendo esses critérios definidos ao longo do processo de auditoria.

¹⁰¹ Cf. ISSAI 300:26.

¹⁰² Cf. ISSAI 300:27.

¹⁰³ Vide Diagrama 4 no ponto 4.2.

CAPÍTULO VI

UTILIZAÇÃO DE TRABALHOS DE TERCEIROS

Índice

6. UTILIZAÇÃO DE TRABALHOS DE TERCEIROS	67
6.1. UTILIZAR OS TRABALHOS DE AUDITORES INTERNOS	67
6.2. UTILIZAR OS TRABALHOS DE PERITOS EXTERNOS	68

NO PRESENTE CAPÍTULO:

- São abordadas as responsabilidades dos auditores relativas à utilização do trabalho de auditores internos, nomeadamente em que medida esse trabalho pode ser utilizado e se é adequado e relevante para a auditoria.
- São estabelecidos os pressupostos e requisitos relativos à comunicação com os auditores internos.
- São enunciadas responsabilidades fundamentais dos auditores no recurso a peritos externos para apoio na obtenção de evidências de auditoria apropriadas e suficientes, tendo em conta:
 - As circunstâncias em que se justifica o recurso a tais valências externas;
 - A medida em que o trabalho de peritos externos deve ser utilizado;
 - Os deveres dos auditores na seleção e contratação de peritos externos e na utilização do respetivo trabalho.

NORMAS ISSAI* PERTINENTES:

Nível 3 – Princípios fundamentais de auditoria:

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

ISSAI 200 – *Fundamental Principles of Financial Auditing*

ISSAI 300 – *Fundamental Principles of Performance Auditing*

ISSAI 400 – *Fundamental Principles of Compliance Auditing*

Nível 4 – Normas de auditoria:

Normas gerais sobre auditoria financeira:

ISSAI 1315 – *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and its Environment*

ISSAI 1610 – *Using the Work of Internal Auditors*

ISSAI 1620 – *Using the Work of an Auditor's expert*

Normas sobre a boa governança - Controlo Interno:

INTOSAI GOV 9140 – *Internal Audit Independence in the Public Sector - Appendix*

INTOSAI GOV 9150 – *Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector*

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

CAPITULO VI

6. UTILIZAÇÃO DE TRABALHOS DE TERCEIROS

6.1. Utilizar os trabalhos de auditores internos

203. Os auditores devem considerar, desde os trabalhos preparatórios de auditoria, a possibilidade de utilizar os trabalhos da auditoria interna da entidade a auditar, porque os mesmos podem contribuir para a economia e eficiência do volume dos trabalhos realizados pelos auditores do Tribunal^{NT.22}.
204. Na fase de planeamento dos trabalhos de auditoria, os relatórios elaborados pelo auditor interno podem fornecer informações que alertem os auditores do Tribunal para as potenciais insuficiências e deficiências dos sistemas de controlo interno, para um histórico de erros relevantes detetados no âmbito do objeto da auditoria em causa, etc.
205. Os auditores, quando decidem pela relevância da utilização do trabalho do auditor interno^{NT.23}, têm de determinar em que medida esse trabalho pode ser utilizado e se é adequado para a sua auditoria¹⁰⁴. Importa ter presente, desde logo, que os auditores internos não reúnem os requisitos de independência exigidos aos auditores do Tribunal e que a responsabilidade destes não é reduzida pelo facto de utilizarem o trabalho daqueles¹⁰⁵.
206. Para determinar a utilidade e relação dos trabalhos do auditor interno com a auditoria a realizar pelo Tribunal, os auditores devem considerar os requisitos seguintes¹⁰⁶:
- A adequação do trabalho dos auditores internos ao objeto e âmbito da auditoria;
 - O efeito daqueles trabalhos sobre a natureza, calendarização e extensão dos procedimentos de auditoria.
207. Sendo considerada relevante a auditoria interna no âmbito da auditoria em causa, os auditores do Tribunal podem presumir que a função de auditoria interna é objetiva quando satisfaz as seguintes situações¹⁰⁷:
- Responde perante o órgão de direção da entidade;
 - Reporta os resultados da auditoria diretamente ao órgão de direção da entidade;

¹⁰⁴ Cf. ISSAI 1610:6.

¹⁰⁵ Cf. ISSAI 1610:4.

¹⁰⁶ Cf. ISSAI 1610:8.

¹⁰⁷ Cf. ISSAI 1610:P4, ISSAI 1315:23 e INTOSAI GOV 9150:3.2.3 e 3.2.4.

- c) É independente das funções de gestão na estrutura orgânica;
 - d) Está suficientemente afastada de pressões de natureza política;
 - e) Impede que o seu pessoal audite operações pelas quais foi responsável, evitando o conflito de interesses.
208. Uma comunicação mais eficaz entre auditores internos e auditores externos deve pressupor os requisitos seguintes¹⁰⁸:
- a) Realização de reuniões com periodicidade regular para esclarecimento de matérias;
 - b) Conhecimento dos relatórios relevantes e de informações de matérias significativas elaborados pela auditoria interna;
 - c) Informação prestada pelos auditores do Tribunal ao auditor interno sobre matérias relevantes que possam afetar a função de auditoria interna;
 - d) Conhecimento dos procedimentos de auditoria realizados pela auditoria interna e das evidências obtidas.

6.2. Utilizar os trabalhos de peritos externos

209. O recurso a peritos externos, incluindo especialistas, consultores técnicos, etc.^{NT.24}, deve ser equacionado pela equipa de auditoria na fase de planeamento, quando estão em causa matérias de significativa complexidade ou a natureza e a importância da matéria o justifiquem e não exista valências técnicas adequadas na equipa de auditoria para as suprir¹⁰⁹.
210. O trabalho especializado elaborado pelos peritos externos é usado para apoiar os auditores do Tribunal na obtenção de evidências de auditoria suficientes e apropriadas, sendo a equipa de auditoria do Tribunal a responsável pelas observações e conclusões que expressa, responsabilidade que não é reduzida pela utilização do trabalho dos peritos.
211. Na contratação de peritos externos^{NT.25} os responsáveis pela auditoria devem certificar-se que esses especialistas têm a competência (o saber), a capacidade (possibilidade de exercer essa competência nas circunstâncias concretas da auditoria) e a objetividade (isenção, inexistência de conflito de interesses e de relações que influenciem o juízo profissional) necessárias quanto ao objeto e aos objetivos da auditoria¹¹⁰.

¹⁰⁸ Cf. ISSAI 1610:9 e A4 e INTOSAI GOV 9150:7.1.

¹⁰⁹ Cf. ISSAI 1620:1 e 2.

¹¹⁰ Cf. ISSAI 1620: P5, 9, A14, A15 e A20.

212. Os responsáveis pela auditoria devem também assegurar a independência dos peritos externos, bem como acautelar a objetividade e a neutralidade (política, profissional, familiar, etc.) destes, o que pode envolver a consideração do exercício ou candidatura a cargos políticos ou a participação em eventos patrocinados por associações políticas ou grupos de interesses¹¹¹.
213. Os Serviços de Apoio do Tribunal devem acordar por escrito, sempre que for apropriado, as seguintes matérias com os peritos externos¹¹²:
- a) Natureza, âmbito e objetivos do trabalho dos peritos;
 - b) Compromisso de que os trabalhos elaborados pelos peritos devem responder aos objetivos da auditoria e a outras exigências, incluindo os requisitos de qualidade do Tribunal, devendo a respetiva documentação ser disponibilizada ao Tribunal;
 - c) Funções e responsabilidades dos auditores do Tribunal e dos peritos;
 - d) Natureza, calendarização e extensão da comunicação entre os auditores do Tribunal e os peritos, incluindo a forma e estrutura do relatório, quando aplicável;
 - e) Requisitos de objetividade, independência e confidencialidade a observar pelos peritos, incluindo os requisitos éticos e deontológicos relevantes que são aplicados aos auditores do Tribunal^{NT.26 e 113}.

¹¹¹ Cf. ISSAI 1620: P5.

¹¹² Cf. ISSA 1620: A28-A31.

¹¹³ ISSAI 1620: P8.

CAPÍTULO VII

PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Índice

7. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA.....	75
7.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS	75
7.2. CONCEBER E EXECUTAR PROCEDIMENTOS DE AVALIAÇÃO DO RISCO.....	79
7.3. CONCEBER E EXECUTAR PROCEDIMENTOS ADICIONAIS DE AUDITORIA	81
7.3.1. <i>Planear testes aos controlos</i>	82
7.3.2. <i>Planear procedimentos substantivos</i>	85
7.3.3. <i>Executar procedimentos adicionais de auditoria</i>	85
7.4. OBTER DECLARAÇÕES DE RESPONSABILIDADE	87

Índice de diagramas

<i>DIAGRAMA 9 – ADOÇÃO DA ESTRATÉGIA DE AUDITORIA</i>	76
<i>DIAGRAMA 10 – TÉCNICAS DE AUDITORIA GERALMENTE UTILIZADAS</i>	78
<i>DIAGRAMA 11 – COMPONENTES DO CONTROLO INTERNO</i>	80
<i>DIAGRAMA 12 – PLANEAR E EXECUTAR TESTES AOS CONTROLOS</i>	84
<i>DIAGRAMA 13 – COMBINAÇÃO DE PROCEDIMENTOS ADICIONAIS DE AUDITORIA</i>	86

NO PRESENTE CAPÍTULO:

- São estabelecidas orientações quanto à estratégia e método de auditoria a seguir em função dos riscos de distorção materialmente relevantes avaliados.
- São abordadas as responsabilidades dos auditores relativas ao planeamento e execução de procedimentos de auditoria para identificação e avaliação de riscos e como responder aos riscos avaliados.
- São descritos os elementos a considerar na conceção dos procedimentos de auditoria, bem como a correspondente classificação em função da respetiva finalidade e tipo.
- São estabelecidas orientações quanto à execução de procedimentos de auditoria ou à execução combinada desses procedimentos, em função dos objetivos de auditoria e da eficácia e eficiência dos procedimentos na redução do risco de auditoria fixado.
- São enunciadas as técnicas de auditoria geralmente utilizadas em função dos procedimentos de auditoria adotados e abordada a aplicação dessas técnicas de forma isolada ou combinada.
- São abordadas as responsabilidades dos auditores na obtenção da declaração de responsabilidade dos gestores ou outros responsáveis, enquanto evidência de auditoria necessária, mas não suficiente nem apropriada por si só.

NORMAS ISSAI* PERTINENTES:

Nível 3 – Princípios fundamentais de auditoria:

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

ISSAI 200 – *Fundamental Principles of Financial Auditing*

ISSAI 300 – *Fundamental Principles of Performance Auditing*

ISSAI 400 – *Fundamental Principles of Compliance Auditing*

Nível 4 – Normas de auditoria:

Normas gerais sobre auditoria financeira (ISSAI 1000-2999):

ISSAI 1200 – *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards of Auditing*

ISSAI 1265 – *Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance*

ISSAI 1315 – *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and its Environment*

ISSAI 1330 – *The Auditor's Responses to Assessed Risks*

ISSAI 1500 – *Audit Evidence*

ISSAI 1530 – *Audit Sampling*

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

CAPITULO VII

7. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

7.1. Considerações gerais

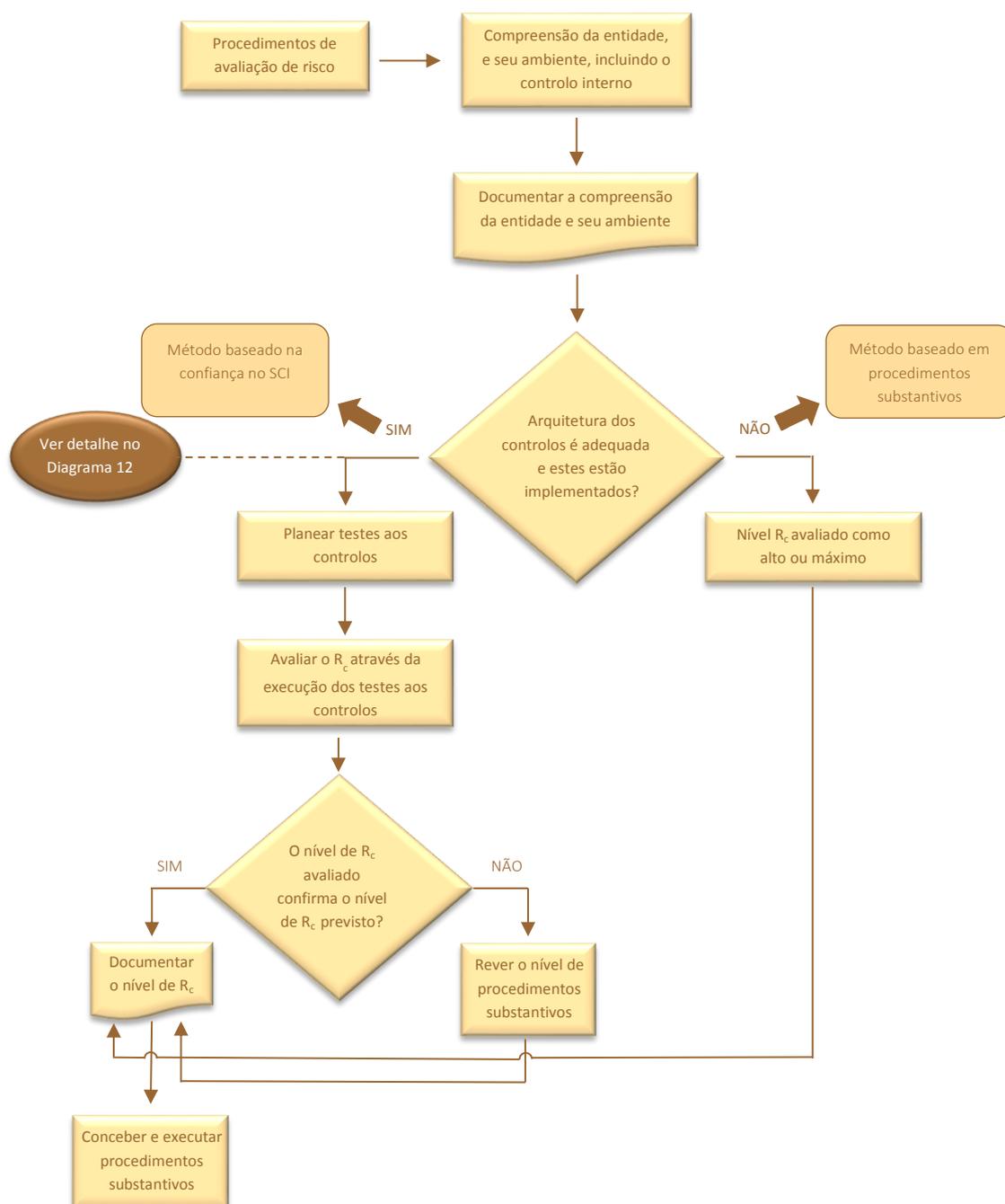
Considerações sobre a estratégia de auditoria

214. Dada a relação entre risco de auditoria (R_a), materialidade e evidência de auditoria, os auditores do Tribunal devem adotar uma de duas abordagens alternativas (método de auditoria – caminho a seguir)^{NT.27}, no seguimento das questões do diagrama 9:
- Método direto, focalizado em procedimentos substantivos, quando os riscos de distorção material [$f(R_i; R_c)$] avaliados preliminarmente são elevados¹¹⁴;
 - Método indireto, focalizado na confiança no sistema de controlo interno instituído, orientado para a combinação de testes aos controlos e de procedimentos substantivos, quando os riscos de distorção material avaliados preliminarmente [$f(R_i; R_c)$] são médios ou baixos.
215. Na sequência da compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno, relevante para o equilíbrio da função $f(R_i; R_c)$, ainda que os riscos inerente e de controlo sejam classificados preliminarmente como baixos, deve ser ponderada a relação custo-benefício dos procedimentos de auditoria a executar, na adoção da estratégia de auditoria^{NT.28}.
216. Caso os resultados dos testes aos controlos evidenciem a existência de um risco de distorção material [$f(R_i; R_c)$] superior ao avaliado preliminarmente, os auditores necessitam de rever a estratégia adotada, nomeadamente quanto à natureza, calendarização e extensão dos procedimentos substantivos a executar, de modo a fazer baixar o risco de deteção (R_d), no sentido de manter equilibrada a equação do “modelo de risco de auditoria”¹¹⁵.
217. A estratégia de auditoria inicialmente definida pode sempre ser alterada a todo o tempo, em função da compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno, e da combinação dos testes aos controlos com procedimentos substantivos, o que prefigura que a estratégia de auditoria deve ser perspectivada como dinâmica.

¹¹⁴ Ver diagrama 6 do ponto 5.1.4 - Risco de auditoria.

¹¹⁵ Vide equação no modelo de risco de auditoria apresentado no ponto 5.1.4.2 e respetivo diagrama 6 do mesmo ponto.

DIAGRAMA 9 – ADOÇÃO DA ESTRATÉGIA DE AUDITORIA



Considerações sobre os procedimentos de auditoria

218. Cabe aos auditores conceber e executar procedimentos de auditoria para avaliação de risco e também como resposta aos riscos avaliados¹¹⁶:
- Realizar testes de auditoria adequados, oportunos e incidindo sobre o período correto;
 - Obter evidências de auditoria suficientes, pertinentes e fiáveis;

¹¹⁶ Cf. ISSAI 200: 93 e 98 e ISSAI 1500: 4 e 6.

- c) Obter segurança razoável para fundamentar o juízo e conclusões de auditoria.
219. Ao conceber os procedimentos de auditoria, os auditores do Tribunal devem considerar os seguintes elementos:
- a) Método de auditoria (quais as evidências adequadas);
 - b) Nível de segurança (dos trabalhos realizados para efeitos de formulação das conclusões e do juízo a emitir);
 - c) Natureza dos procedimentos de auditoria, ou seja, como (técnicas de auditoria) e onde (fontes de auditoria) obter as evidências adequadas¹¹⁷;
 - d) Calendarização dos procedimentos de auditoria (quando são executados a fim de obter as evidências adequadas);
 - e) Extensão dos procedimentos de auditoria (quantos testes são necessários em função do risco de auditoria aceite, isto é, a dimensão da amostra, as características da população da qual a amostra é extraída ou o número de observações de atividade de um controlo)¹¹⁸.
220. Os procedimentos de auditoria para obter evidências suficientes e apropriadas estão interrelacionados. A suficiência corresponde à quantidade da evidência, influenciada pela materialidade, pelo risco avaliado e pelo grau de confiança planeado. A evidência é apropriada se for pertinente e fiável tendo em vista suportar o juízo e conclusões de auditoria¹¹⁹.
221. Os auditores, no âmbito dos trabalhos da conceção e execução dos procedimentos de auditoria com vista à obtenção de evidências, devem considerar as três características enunciadas (suficiência, pertinência e fiabilidade), dada a suscetibilidade destas afetarem diretamente a qualidade e os resultados da auditoria¹²⁰.
222. Quanto à sua finalidade, a natureza dos procedimentos de auditoria pode classificar-se nas seguintes categorias¹²¹:
- Procedimentos de avaliação do risco;
 - Procedimentos adicionais de auditoria:
 - Testes aos controlos;
 - Procedimentos substantivos:
 - Testes de pormenor;
 - Procedimentos analíticos substantivos.

¹¹⁷ Cf. ISSAI 1330: 6, A4-A8.

¹¹⁸ Cf. ISSAI 1530: 6 e 7.

¹¹⁹ Cf. ISSAI 1500: 5, 7 e A4.

¹²⁰ Vide ponto 8.2.4 – Obter e avaliar evidências.

¹²¹ Cf. ISSAI 1330: A5 e ISSAI 1500: A10.

Considerações sobre as técnicas de auditoria

223. Quanto ao seu tipo¹²², a natureza de um procedimento de auditoria, envolve a aplicação autónoma ou de forma combinada das seguintes técnicas de auditoria geralmente utilizadas^{NT.29}:

DIAGRAMA 10 – TÉCNICAS DE AUDITORIA GERALMENTE UTILIZADAS

TÉCNICA DE AUDITORIA	DESCRIÇÃO
<i>INQUÉRITO E INDAGAÇÃO:</i>	<p>Formal (escrita) ou informal (oral), é a procura de informações ou de esclarecimentos junto de pessoas conhecedoras, dentro ou fora da entidade, sobre matérias relevantes para a auditoria, que, em muitos casos, devem depois ser objeto de confirmação por escrito pelos responsáveis da entidade auditada^{NT.30}.</p> <p>Embora uma parte substancial da informação possa ser obtida junto dos responsáveis pela gestão, existe outro pessoal relevante para os inquéritos a levar a cabo, em função do objeto de auditoria, afeto a outras áreas da entidade auditada (e.g. departamento jurídico, sistemas de informação, departamento de produção, pessoal envolvido em operações chave ou de elevada complexidade, gabinete de auditoria interna).</p> <p>As respostas a indagações podem fundamentar a decisão dos auditores em executar ou modificar procedimentos de auditoria adicionais, a fim de obter evidência de auditoria suficiente e apropriada.</p> <p>No caso de questões sobre a gestão financeira da entidade, de determinadas informações ou orientações relativas a transações, os auditores devem obter declarações de responsabilidade emitidas pelos responsáveis da gestão que comprovem as indagações orais¹²³.</p>
<i>PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS:</i>	<p>Exame da informação financeira tendo por base a comparação dessa informação e a relação plausível dos dados, financeiros e não financeiros, incluindo a compreensão de flutuações, inconsistências de informação ou evoluções significativas não esperadas.</p> <p>Os auditores devem aplicar procedimentos analíticos no início da auditoria, a fim de compreender a entidade, controlos instituídos e o meio envolvente (procedimentos analíticos iniciais), ou podem aplicar procedimentos analíticos como testes substantivos no decurso e perto do final da auditoria, com vista à deteção de distorções materialmente relevantes e à avaliação das evidências obtidas (procedimentos analíticos substantivos);</p>
<i>OBSERVAÇÃO:</i>	Acompanhamento da execução de um processo ou de um procedimento efetuado por outros;
<i>INSPEÇÃO:</i>	Exame de registos ou de documentos e exame físico de ativos.
<i>CONFIRMAÇÃO:</i>	Resposta escrita obtida diretamente de terceiros a uma solicitação dos auditores; esta evidência assume normalmente uma natureza relevante na medida em que ajuda a diminuir o risco para um nível aceitavelmente baixo;
<i>RECÁLCULO:</i>	Verificação da exatidão numérica de documentos ou registos originalmente executados, levada a cabo pelo auditor;
<i>REEXECUÇÃO:</i>	Reconstituição ou reprocessamento de procedimentos contabilísticos ou controlos originalmente executados, a ser levada a cabo pelo auditor;
<i>AMOSTRAGEM:</i>	Obtenção de uma base razoável para que os auditores possam retirar conclusões acerca da totalidade da população da qual os itens da amostra foram extraídos. Os auditores devem ter em consideração a finalidade do procedimento de auditoria, as características e a dimensão da população da qual a amostra é extraída.

¹²² Cf. ISSAI 1315: 6 e A6–A11, ISSAI 1330: A5 e ISSAI 1500: A2.

¹²³ Cf. Ponto 7.3 – Obter declarações de responsabilidade.

7.2. Conceber e executar procedimentos de avaliação do risco

Planear os procedimentos de avaliação do risco

224. Os auditores devem planear procedimentos de auditoria designados procedimentos de avaliação do risco, tendo em vista identificar e avaliar os riscos que, de forma individual ou agregada, são materialmente relevantes, através da compreensão da entidade auditada e sua envolvente externa, do ambiente de controlo interno e dos respetivos procedimentos instituídos.
225. O modo mais eficaz de abranger a globalidade dos potenciais fatores de risco relevantes para a auditoria é incluir invariavelmente a identificação de riscos na abordagem ao risco inerente (R_i), como parte da compreensão da entidade e do seu ambiente. Compreender bem a entidade e o seu ambiente é também bastante útil na resposta aos riscos avaliados que os auditores devem considerar quando tal for necessário¹²⁴.
226. Os procedimentos de avaliação do risco devem incluir a aplicação de técnicas como inquéritos e indagações aos órgãos de gestão e a outros responsáveis ou intervenientes da entidade, procedimentos analíticos, observação e inspeção¹²⁵. Adicionalmente podem ser consideradas outras técnicas na avaliação do risco, como sejam a realização de inquéritos a advogados, consultores e outros peritos que prestem serviços à entidade auditada, a análise de informação financeira e outra, bem como de relatórios emitidos por fontes externas (e.g. órgãos de inspeção, de regulação, bancos, agências financeiras)¹²⁶.
227. Os procedimentos de avaliação do risco não fornecem, por si só, evidência suficiente ou apropriada para a formulação de um juízo de auditoria, constituindo, no entanto, a base para aquela avaliação.
228. Alguns procedimentos de avaliação do risco, ainda que não tenham sido especificamente concebidos como testes aos controlos¹²⁷, podem proporcionar evidências de auditoria acerca da eficácia operacional dos controlos e, conseqüentemente, serem adotados como testes aos controlos [NT.31](#).

Compreender o controlo interno e as inerentes atividades de controlo

229. Os auditores devem obter uma compreensão do funcionamento do sistema de controlo interno relevante, o qual deve estar em consonância com as cinco componentes do controlo interno, tendo em vista conhecer a estrutura de controlo sobre a qual deve ser feita a avaliação dessas

¹²⁴ Cf. ISSAI 1200: A38 e Ponto 5.1.4.2 Risco de auditoria – Elementos fundamentais, subponto Componentes do risco.

¹²⁵ Cf. ISSAI 200:93 e ISSAI 1315:4 e 5.

¹²⁶ Vide técnicas de auditoria em 7.1 – Considerações gerais e respetivo diagrama e ISSAI 1315: 6.

¹²⁷ Para maior desenvolvimento acerca deste tipo de procedimentos adicionais de auditoria, vide ponto 7.1.2.1 – Testes aos controlos.

componentes, as quais devem assegurar a eficiência e eficácia organizacional. Nesta perspetiva, o âmbito do controlo interno a ser objeto de compreensão pelos auditores extravasa as matérias que estão diretamente relacionadas com as funções do sistema de controlo administrativo e contabilístico¹²⁸.

230. O controlo interno é composto por cinco componentes interrelacionadas, tal como se evidencia no diagrama seguinte:

DIAGRAMA 11 – COMPONENTES DO CONTROLO INTERNO

AS 5 COMPONENTES DO CONTROLO INTERNO (METODOLOGIA COSO)	
<i>O AMBIENTE DE CONTROLO</i>	Funções de governação e de gestão e as atitudes, consciência e ações dos órgãos de gestão no que respeita ao controlo interno e à sua importância na entidade.
<i>O PROCESSO DE AVALIAÇÃO DO RISCO DA ENTIDADE</i>	Identificação e análise pela entidade dos riscos relevantes para a realização dos seus objetivos, constituindo a base para decidir da mitigação dos riscos.
<i>O SISTEMA DE INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO</i>	Abrange a identificação, recolha e partilha de informação de forma a permitir aos responsáveis e ao pessoal executar as respetivas funções, incluindo, as relativas ao processo de relato financeiro, nomeadamente registos contabilísticos, informação de suporte, estimativas contabilísticas e divulgações significativas e controlos.
<i>ATIVIDADES DE CONTROLO</i>	Políticas e procedimentos que visam mitigar os riscos internos e externos e assegurar a execução das orientações da gestão, tendo em vista prevenir, detetar e corrigir distorções materialmente relevantes.
<i>MONITORIZAÇÃO DOS CONTROLOS</i>	Processo de avaliação do desempenho do controlo interno ao longo do tempo, envolvendo a eficácia dos controlos numa base tempestiva para a tomada de medidas de prevenção e correção necessárias.

231. Os auditores devem obter uma compreensão das atividades de controlo relevantes para a auditoria, especialmente quanto aos procedimentos de controlo estabelecidos e com isso compreender adequadamente a conceção e implementação do controlo interno relevante para a auditoria, suscetível de prevenir, detetar e corrigir as deficiências ou distorções materialmente relevantes. Para o efeito é necessário promover a realização de procedimentos de avaliação do risco para identificar os controlos que possam mitigar direta ou indiretamente os riscos significativos identificados. O importante é assegurar que as políticas e os procedimentos de controlo reconhecidos pelos auditores estejam interrelacionados aos fatores de risco identificados que ameacem a consecução dos objetivos da entidade e para os quais aqueles foram concebidos para os reduzir ou anular¹²⁹.
232. Durante a avaliação dos riscos da entidade auditada e da compreensão da conceção dos controlos internos e da verificação da sua efetiva implementação, os auditores podem identificar aspetos ineficazes do ambiente de controlo e deficiências ou combinação de deficiências no controlo interno, que poderão até constituir uma deficiência significativa, não apenas durante o processo de avaliação do risco mas também em qualquer outra fase da auditoria¹³⁰.

¹²⁸ Cf. ISSAI 1315:14-19; A51; A69- A99 e Apêndice 1 e vide metodologia COSO (*Internal Control – Integrated Framework*, 2013).

¹²⁹ Cf. ISSAI 1315:20-22 e A88-A94.

¹³⁰ Cf. ISSAI 1265:2 e A5-A8.

233. Uma vez que podem existir atividades de controlo que não são adequadas aos riscos identificados, não é exigível uma compreensão de todas as atividades de controlo, sendo uma matéria de julgamento profissional identificar se uma atividade de controlo, individualmente considerada ou em combinação com outras, é relevante para a auditoria¹³¹.
234. Uma atividade de controlo individualmente considerada pode não ser suficiente para mitigar um risco identificado, antes sendo necessária a conjugação de várias atividades de controlo em combinação com outras componentes do controlo interno. Neste sentido, é indispensável que os auditores estabeleçam uma relação entre os riscos identificados e os respetivos controlos relevantes, em função da matéria objeto de auditoria e correspondentes itens a auditar, tendo em vista a execução de procedimentos de avaliação de risco.
235. Da combinação da avaliação do ambiente de controlo e da avaliação dos procedimentos de controlo resulta o risco de controlo (R_c), que nunca será nulo, o que leva a concluir que o sistema de controlo interno, na forma como foi concebido, implementado e está a funcionar, só pode reduzir, mas não eliminar, o risco de distorção material ($R_i + R_c$), devido às limitações inerentes do controlo interno¹³². Nessa medida, compete aos auditores relacionar esses riscos com as atividades, as transações, as operações, os saldos e com a apresentação e divulgação, a fim de avaliar o risco de distorção material¹³³.

7.3. Conceber e executar procedimentos adicionais de auditoria

236. No âmbito das respostas globais aos riscos identificados¹³⁴, cabe aos auditores obter evidências suficientes e apropriadas acerca da eficácia operacional dos controlos - dependendo do método de auditoria adotado e das distorções materialmente relevantes - através de procedimentos adequados de auditoria, ou seja, testes aos controlos e procedimentos substantivos, com aplicação das correspondentes técnicas de auditoria¹³⁵.
237. Os resultados obtidos com a aplicação de procedimentos de avaliação do risco também podem consubstanciar evidências de auditoria acerca da eficácia operacional dos controlos e de distorções detetadas, ainda que tais procedimentos não tivessem sido especificamente planeados como testes aos controlos ou como procedimentos substantivos.
238. Para obter evidências de auditoria os auditores devem executar procedimentos combinados de auditoria para testar a operacionalidade efetiva do controlo interno, nomeadamente quanto a

¹³¹ Cf. ISSAI 1315:12.

¹³² Cf. ISSAI 1200: A39 e ISSAI 1330:7-17

¹³³ Vide Ponto 5.1.4.2 Risco de auditoria – Elementos fundamentais, subponto Componentes do risco.

¹³⁴ Vide ponto 8.2.1 – Respostas globais de auditoria.

¹³⁵ Cf. ISSAI 200:98, ISSAI 1330:A5, ISSAI 1500:A2, ISSAI 1520:5 e vide técnicas de auditoria em 7.1 – Considerações gerais e respetivo diagrama.

saber se os controlos foram aplicados em datas relevantes durante o período de auditoria, o nível apropriado da extensão dos testes aos controlos, o grau de confiança dos mesmos, a sua consistência e por quem ou de que forma foram aplicados^{NT.32}.

239. No planeamento dos testes aos controlos ou dos procedimentos substantivos o auditor deve procurar seleccionar itens que sejam eficazes quanto à realização do objetivo visado pelo procedimento de auditoria. Tal pode ser conseguido, conforme as circunstâncias, seleccionando todos os itens, itens específicos (v.g. em função do seu valor ou da sua importância) ou uma amostra¹³⁶.

7.3.1. Planear testes aos controlos

240. Os testes aos controlos destinam-se a apreciar a eficácia operacional dos controlos relevantes da entidade auditada na prevenção, deteção e correção de distorções materialmente relevantes, tendo por referência a respetiva natureza^{NT.33}, calendarização e extensão¹³⁷.
241. Os controlos relevantes podem estar direta ou indiretamente relacionados com o item ou área a auditar. Contudo, os controlos indiretos podem revelar-se menos eficazes que os controlos diretos¹³⁸. Quanto maior for a confiança na eficácia de um controlo-chave, mais persuasivas deverão ser as correspondentes evidências recolhidas¹³⁹.
242. Os testes à eficácia operacional dos controlos, por via da realização de “testes aos controlos”, distinguem-se dos testes aplicados à conceção e existência dos controlos, através da realização de “procedimentos de avaliação do risco” :
- a) Com a realização de procedimentos de avaliação do risco os auditores têm por propósito concluir quais os controlos relevantes existentes e se a entidade auditada os está a utilizar obtendo evidências da sua implementação.
 - b) Com a realização de testes aos controlos, os auditores pretendem concluir acerca dos seguintes aspetos¹⁴⁰:
 - De que modo os controlos foram aplicados em momentos relevantes ao longo do período de incidência da auditoria;
 - A consistência com que tais controlos foram aplicados;
 - Por que responsáveis e com que meios foram os controlos aplicados.

¹³⁶ Cf. ISSAI 1530:4-7.

¹³⁷ Cf. ISSAI 200:98 e ISSAI 1330:4.

¹³⁸ Cf. ISSAI 1315:A118.

¹³⁹ Cf. ISSAI 200:101.

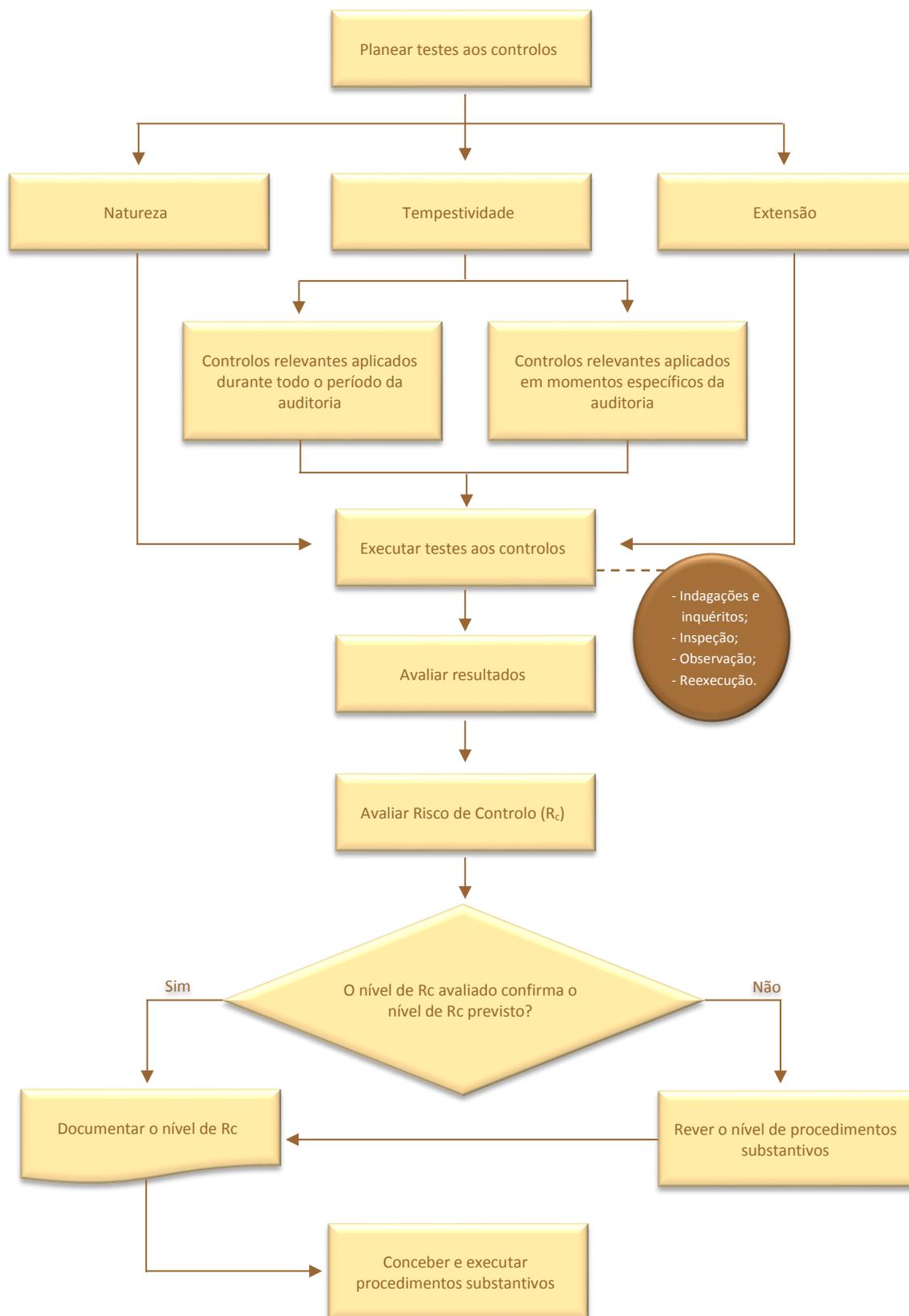
¹⁴⁰ Cf. ISSAI 1330:10

243. Se, para um dado período de incidência da auditoria, foram utilizados diferentes controlos em diferentes momentos relevantes, os auditores devem compreender, avaliar e testar cada um desses controlos¹⁴¹.
244. Os “testes aos controlos”, realizados sobre a eficácia operacional dos controlos, apresentam objetivos diferentes dos orientados para a compreensão e avaliação da conceção e existência de controlos, embora normalmente sejam usados os mesmos tipos de procedimentos¹⁴².
245. As técnicas de auditoria utilizadas para obter evidências de auditoria sobre a eficácia dos controlos, no âmbito dos testes aos controlos, incluem, nomeadamente:
- a) Inquéritos e indagações aos órgãos de gestão e a outros responsáveis ou intervenientes da entidade;
 - b) Inspeção de normas, relatórios e outros documentos relativos ao controlo e bem assim informação eletrónica;
 - c) Observação da execução dos controlos relevantes, tendo em atenção o objeto da auditoria;
 - d) Reexecução pelo auditor dos controlos relevantes.
246. O seguinte diagrama sintetiza os trabalhos de conceção e execução dos testes aos controlos:

¹⁴¹ Cf. ISSAI 1330:A20.

¹⁴² Cf. ISSAI 1330:A21.

DIAGRAMA 12 – PLANEAR E EXECUTAR TESTES AOS CONTROLOS



7.3.2. Planear procedimentos substantivos

247. Os procedimentos substantivos têm por propósito a deteção de distorções materialmente relevantes, através da execução de testes de pormenor ou de procedimentos analíticos substantivos¹⁴³.

Testes de pormenor

248. Os testes de pormenor consistem na confirmação do adequado processamento contabilístico, do suporte documental, da exatidão aritmética, do reconhecimento, da apresentação ou a divulgação de transações, saldos ou outros elementos.

Procedimentos analíticos substantivos

249. A execução de procedimentos analíticos substantivos tem por objetivo avaliar a existência de distorções materialmente relevantes através da análise da informação financeira e não financeira, em função de relacionamentos plausíveis dos dados disponíveis. Os procedimentos analíticos abrangem também a averiguação sobre flutuações inesperadas ou que sejam inconsistentes com outra informação relevante obtida. São geralmente aplicáveis a grandes volumes de operações.

7.3.3. Executar procedimentos adicionais de auditoria

250. Para efeitos da obtenção de evidências de auditoria, quanto à eficácia operacional dos controlos e às matérias auditadas, os auditores do Tribunal devem sempre executar procedimentos de avaliação do risco em combinação com procedimentos adicionais de auditoria^{NT.34}.
251. Os “testes aos controlos” destinados a obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas quanto à eficácia operacional dos controlos devem ser executados quando¹⁴⁴:
- Existe uma expectativa de que os controlos estejam a operar efetivamente, tendo por base os resultados dos procedimentos da avaliação de risco (isto é, os auditores projetam apoiar-se na eficácia dos controlos para determinar a natureza, calendarização e extensão dos procedimentos substantivos);
 - Os procedimentos substantivos, por si, não proporcionam evidência de auditoria suficiente e apropriada para efeitos de emissão de um juízo ou conclusão de auditoria.

¹⁴³ Cf. ISSAI 200:98 e 102 e ISSAI 1330:4.

¹⁴⁴ Cf. ISSAI 1330: 8.

252. Ao planejar e executar “testes aos controlos”, os auditores devem obter evidências de auditoria tanto mais persuasivas quanto maior for a confiança atribuída à eficácia desses controlos no contexto da identificação e avaliação de riscos¹⁴⁵.
253. Os auditores devem sempre realizar procedimentos substantivos, independentemente do método de auditoria adotado, mesmo que a $f(R_i; R_c)$ seja avaliada como a mais baixa¹⁴⁶. Em consequência, a estratégia de auditoria adotada determinará uma abordagem predominantemente substantiva ou de confiança no sistema de controlo interno, que resulta numa combinação de procedimentos adicionais de auditoria.
254. Executar uma combinação de diferentes procedimentos de auditoria pode dar uma melhor resposta aos riscos avaliados no sentido de obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas. Representa-se no diagrama seguinte o equilíbrio dessa combinação:

DIAGRAMA 13 – COMBINAÇÃO DE PROCEDIMENTOS ADICIONAIS DE AUDITORIA



255. Os resultados obtidos com a aplicação de procedimentos substantivos podem consubstanciar evidências de auditoria acerca da existência de riscos de distorção. Uma irregularidade detetada por procedimentos substantivos é um forte indicador da existência de uma deficiência do controlo interno e indiciador de um maior risco de controlo face à abordagem inicial.
256. Os auditores podem executar simultaneamente procedimentos de avaliação do risco, em circunstâncias específicas, com testes aos controlos ou procedimentos substantivos para aumentar a eficiência dos seus trabalhos.
257. É possível utilizar vários procedimentos substantivos para um mesmo objetivo de auditoria (testes de pormenor, procedimentos analíticos substantivos ou uma combinação de ambos), tudo dependendo do juízo acerca da eficácia e eficiência dos procedimentos na redução do risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo.

¹⁴⁵ Cf. ISSAI 1330: 9.

¹⁴⁶ Vide diagrama 7 – Relação das componentes do modelo de risco em auditoria, no ponto 5.1.4.2.

258. Verificando-se inconsistências entre evidências obtidas de várias fontes ou havendo dúvidas sobre a fiabilidade da informação a ser usada como evidência, o auditor deve efetuar as alterações dos procedimentos de auditoria que sejam consideradas necessárias para solucionar esses problemas e analisar os eventuais efeitos destes nos outros aspetos da auditoria¹⁴⁷.

7.4. Obter declarações de responsabilidade

259. A declaração de responsabilidade constitui uma exigência dos auditores aos responsáveis pela gestão no sentido de estes declararem, por escrito, ter cumprido as suas obrigações relativamente à plenitude da informação prestada e terem adotado medidas que assegurem a eficácia do controlo interno, a inexistência de erros, de situações de fraude e de falta de fiabilidade e de sinceridade das demonstrações financeiras, envolvendo os subscritores na responsabilidade pela informação prestada.
260. A declaração de responsabilidade deve comportar uma referência expressa quanto à aprovação e aplicação continuada dos princípios, normas e procedimentos contabilísticos e de controlo interno a que a entidade se encontra vinculada, por imperativo legal ou contratual, bem como quanto à integralidade, legalidade e regularidade das operações e transações efetuadas e, ainda, a obrigação de serem comunicadas todas as deficiências e incorreções, mesmo que entretanto corrigidas pela entidade [NT.35](#).
261. A declaração de responsabilidade consubstancia, tal como as respostas a inquéritos ou indagações, uma evidência de auditoria que, sendo necessária, não é, por si só, evidência suficiente e apropriada sobre as matérias nela tratadas.
262. A emissão de uma declaração de responsabilidade pelos responsáveis pela gestão não afeta a natureza nem a extensão do trabalho do auditor sobre o cumprimento dessas responsabilidades, ou acerca da plenitude da informação prestada.

¹⁴⁷ Cf. ISSAI 1330: 11 e A57.

CAPÍTULO VIII

PROCESSO DE AUDITORIA

Índice

8. PROCESSO DE AUDITORIA.....	93
8.1. PLANEAMENTO DA AUDITORIA	93
8.1.1. Estudo preliminar.....	94
8.1.2. Plano Global de Auditoria.....	96
8.2. EXECUÇÃO DA AUDITORIA	98
8.2.1. Respostas globais de auditoria	99
8.2.2. Avaliar o controlo interno.....	99
8.2.3. Elaborar o Programa de Auditoria	102
8.2.4. Obter e avaliar evidências	102
8.2.5. Formular conclusões	104
8.3. RELATO/RELATÓRIO.....	105
8.3.1. Elaborar o Relato/Relatório.....	105
8.3.2. Emitir juízo de auditoria	106
8.3.3. Formular recomendações.....	108
8.4. SEGUIMENTO.....	109

Índice de diagramas

DIAGRAMA 14 – PROCESSO DE AUDITORIA.....	93
DIAGRAMA 15 – SISTEMAS DE GESTÃO DE RISCO E CONTROLO.....	95
DIAGRAMA 16 – PLANO GLOBAL DE AUDITORIA	98
DIAGRAMA 17 – PROCESSO DE AVALIAÇÃO GLOBAL DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO.....	100
DIAGRAMA 18 – AVALIAÇÃO GLOBAL DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO	101
DIAGRAMA 19 – FASES DA RECOLHA DE EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA.....	103
DIAGRAMA 20 – TIPOS DE JUÍZO DE AUDITORIA.....	108

NO PRESENTE CAPÍTULO:

- São abordadas as 4 fases que integram o processo de auditoria e as responsabilidades dos auditores em cada uma dessas fases:
 - No planeamento, relativamente à recolha e avaliação de informações para preparação do estudo preliminar e à definição da estratégia global de auditoria consubstanciada no PGA, tendo em conta, entre outros aspetos, a compreensão da entidade, seu ambiente, incluindo o controlo interno, a execução dos procedimentos de avaliação de risco, a determinação da materialidade, o método de auditoria e os recursos necessários.
 - Na execução, quanto à adoção de “respostas globais”, enquanto procedimento de auditoria para fazer face aos riscos identificados, à avaliação do controlo interno, à elaboração do PA e à execução de procedimentos adicionais a fim de serem obtidas e apreciadas as evidências de auditoria recolhidas e formuladas as pertinentes conclusões.
 - Na elaboração do relatório, de modo a comunicar com eficácia e rigor os resultados da auditoria, bem como as correspondentes recomendações, aos responsáveis, às demais partes interessadas e aos contribuintes.
 - No acompanhamento das recomendações visando a melhoria da gestão pública.

NORMAS ISSAI* PERTINENTES:

Nível 2 – Pré-requisitos para o funcionamento das Instituições Superiores de Controlo

ISSAI 12 – *The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens*

ISSAI 20 – *Principles of transparency and accountability*

ISSAI 40 – *Quality Control for SAIs*

Nível 3 – Princípios fundamentais de auditoria:

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

ISSAI 200 – *Fundamental Principles of Financial Auditing*

ISSAI 300 – *Fundamental Principles of Performance Auditing*

ISSAI 400 – *Fundamental Principles of Compliance Auditing*

Nível 4 – Normas de auditoria - *Normas gerais sobre auditoria financeira:*

ISSAI 1300 – *Planning an Audit of Financial Statements*

ISSAI 1315 – *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and its Environment*

ISSAI 1330 – *The Auditor’s Responses to Assessed Risks*

ISSAI 1500 – *Audit Evidence*

ISSAI 1520 – *Analytical Procedures*

ISSAI 1700 – *Forming an Opinion on reporting on Financial Statements*

ISSAI 1705 – *Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report*

ISSAI 1706 – *Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor’s Report*

Normas sobre a boa governança - Controlo Interno:

INTOSAI GOV 9100 - *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*

INTOSAI GOV 9110 - *Guidance for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls: SAI Experiences in Implementing and Evaluating Internal Controls*

INTOSAI GOV 9120 - *Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government*

INTOSAI GOV 9130 - *Further Information on Entity Risk Management*

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

CAPITULO VIII

8. PROCESSO DE AUDITORIA

263. O processo de auditoria é constituído pelas quatro fases a seguir esquematizadas.

DIAGRAMA 14 – PROCESSO DE AUDITORIA



8.1. Planeamento da auditoria

264. Para que a auditoria possa atingir os seus objetivos deve ser adequadamente planeada. O planeamento da auditoria é adequado quando a execução dos trabalhos permite reduzir, para um nível aceitavelmente baixo, o risco de o juízo de auditoria emitido serem incorreto.
265. Um bom planeamento contribui para a obtenção de maiores níveis de eficácia da auditoria bem como para a obtenção de ganhos de eficiência e economia dos trabalhos de auditoria, através da adoção do método de auditoria adequado e da aplicação combinada de procedimentos e técnicas de auditoria, em função dos objetivos de auditoria fixados¹⁴⁸.
266. Os trabalhos de planeamento envolvem a recolha e avaliação de informações preliminares bem como a elaboração de um Plano Global de Auditoria, o qual gera efeitos orientadores no Programa de Auditoria, elaborado na fase de execução.

¹⁴⁸ Vide ponto 7.1 Procedimentos de auditoria/Considerações gerais

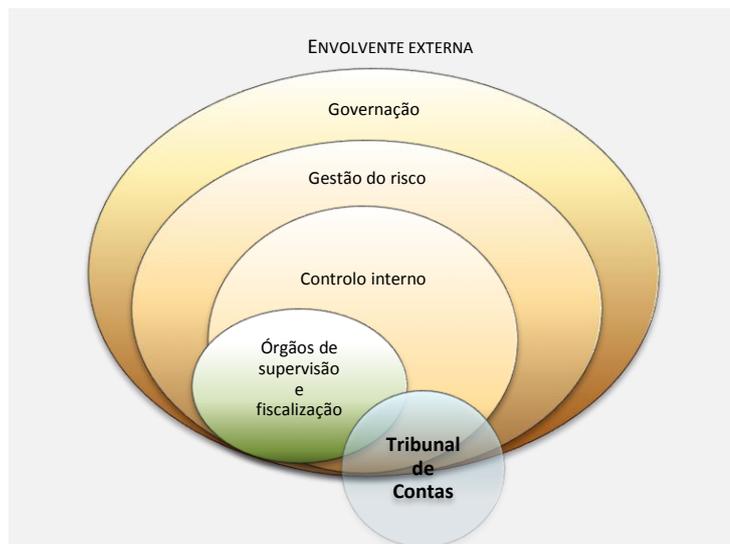
8.1.1. Estudo preliminar

267. O estudo preliminar (EP) desenvolve o conjunto de informações que sustentou a inclusão da auditoria no Programa de Fiscalização Anual do Tribunal, nomeadamente quanto ao objeto, à oportunidade, à utilidade e disponibilidade de meios para a sua realização.
268. O estudo preliminar deve consubstanciar-se na recolha de informações acerca da entidade, das atividades, dos programas ou das ações a examinar e do respetivo contexto social, económico, financeiro e fiscal, para efeitos da determinação do objeto da auditoria e dos respetivos critérios de auditoria, ainda que estabelecidos preliminarmente.
269. A compreensão pelos auditores do quadro global da governação de uma entidade deve iniciar-se tão cedo quanto possível, desde logo com o estudo preliminar, nomeadamente quanto a determinar se a governação assenta no alinhamento dos objetivos da entidade – bem como dos objetivos estabelecidos para as atividades, programas ou ações objeto de auditoria – com a resposta aos riscos de gestão através do sistema de controlo interno.
270. O sistema de controlo interno e o modelo de gestão de risco são parte integrante da governação das entidades, devendo ser compreendidos, assegurados e acompanhados pelos responsáveis, incluindo o órgão de gestão. Nesta medida, o controlo interno - incluindo o ambiente de controlo e a perceção que deste é tida pela entidade auditada - constitui elemento fundamental na apreciação pelos auditores da atitude e da capacidade de gestão do risco pela entidade auditada¹⁴⁹.
271. Os órgãos de supervisão e fiscalização das entidades, incluindo o fiscal único ou o conselho fiscal e/ou o conselho geral de supervisão, consoante o modelo de governo societário, o Revisor Oficial de Contas e a auditoria interna, têm um papel fulcral na avaliação e supervisão do processo de gestão de riscos e dos controlos das entidades, dado o seu papel de independência e objetividade dentro destas, relevância que não pode ser negligenciada pelo Tribunal de Contas¹⁵⁰.

¹⁴⁹ Vide “Sistema de gestão de risco e controlo” no diagrama 15.

¹⁵⁰ Cf. ponto 6.1 Utilizar os trabalhos de auditores internos.

DIAGRAMA 15 – SISTEMAS DE GESTÃO DE RISCO E CONTROLO



272. Um adequado sistema de controlo interno constitui um mecanismo atempado de defesa face a potenciais situações de incumprimento quanto aos propósitos e objetivos da entidade e pode potenciar o seu desempenho na criação, incremento e defesa de valor para os cidadãos. Nesta medida, cabe aos auditores formularem uma opinião profissional quanto à existência de princípios e boas práticas da entidade auditada, na convergência sistemática das funções de controlo de riscos, da supervisão de conformidades com normas e regulamentos e das atribuições da auditoria interna, como garantia da boa governação das entidades públicas pelos seus órgãos de gestão¹⁵¹.
273. 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:
- Natureza, objetivos, cultura, organização interna e indicadores de gestão relativos à entidade, atividades, programas, projetos ou ações a examinar;
 - Fatores sectoriais, reguladores e outros;
 - Identificação de riscos associados à entidade, atividade e ao seu ambiente, relacionados com a respetiva estratégia e objetivos;
 - Quadro legal e regulamentar e outra legislação, incluindo o referencial financeiro e contabilístico aplicável;
 - Objeto da auditoria;
 - Governação, processos de gestão e de atividades de controlo, manuais de procedimento e de normas de controlo interno, relacionados com o objeto de auditoria;

¹⁵¹ Ver a este respeito as orientações contidas em *GOOD PRACTICE GUIDANCE EVALUATING AND IMPROVING INTERNAL CONTROL IN ORGANIZATIONS*, International Federation of Accountants (IFAC), junho de 2012.

- 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.

8.1.2. Plano Global de Auditoria

274. O Plano Global de Auditoria (PGA) consubstancia a estratégia global de auditoria a realizar e a correspondente afetação de recursos, devendo incluir o âmbito, a direção, a supervisão, a previsão dos trabalhos de auditoria a realizar e a respetiva calendarização. Este plano é orientador para a elaboração do programa de auditoria no qual se concretiza detalhadamente essa estratégia¹⁵².
275. 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 da Área.
276. No quadro da elaboração da estratégia global de auditoria os auditores devem compreender a entidade, atividades, programas ou ações, o ambiente de controlo e os seus procedimentos e o meio envolvente e estabelecer o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo. Para efeitos desta compreensão e na sequência da análise desenvolvida no estudo preliminar, os auditores utilizam procedimentos de avaliação do risco a fim de identificar o risco inerente (Ri) à matéria objeto de auditoria e os riscos de os procedimentos de controlo interno não evitarem a ocorrência de erros, ou seja, o risco de controlo (Rc)¹⁵³.
277. Os auditores devem verificar se a entidade auditada possui uma estrutura formal de gestão de riscos que possa identificar com eficácia os objetivos estratégicos e operacionais da entidade com os tipos de risco que esta deve controlar, tendo em vista melhorar o desempenho organizacional através do alinhamento de riscos e controlos. Do mesmo modo, os auditores devem compreender as funções e responsabilidades inerentes aos sistemas de gestão de risco e de controlo interno^{NT.36}.

¹⁵² Vide as orientações da ISSAI 1300: 8 e A8 e da ISSAI 1315: A1, quanto aos elementos essenciais do PGA.

¹⁵³ Vide desenvolvimento do risco de auditoria no ponto 5.1.4 e procedimentos de avaliação de risco no ponto 7.1.1.

278. Os auditores devem efetuar uma avaliação do risco inerente (R_i) a nível global, sem prejuízo de, quando se mostre conveniente, ser considerado que algumas áreas, atividades, saldos de contas e classes de transações apresentem um risco mais elevado do que outras. Em relação a estes riscos significativos identificados, os auditores devem obter uma compreensão dos controlos internos aplicáveis na entidade, uma vez que tal situação poderá indiciar ou não uma deficiência significativa dos respetivos controlos, apreciação que será determinante para a conceção de respostas globais e de procedimentos adicionais de auditoria adequados¹⁵⁴.
279. Com a compreensão dos controlos aplicáveis na entidade os auditores avaliam a conceção dos controlos pertinentes para os objetivos da auditoria, nomeadamente os controlos-chave, os quais devem ser submetidos a testes na fase de execução (testes aos controlos), e concluem sobre a sua existência e efetiva implementação no trabalho de campo.
280. Com vista a determinar a confiança do controlo interno a nível global os auditores devem avaliar os riscos de controlo em função dos controlos específicos para as diferentes áreas analisadas. Nesta perspetiva, para a avaliação preliminar dos riscos de controlo, é necessário que os auditores considerem, como critério de exame, as cinco componentes do controlo interno¹⁵⁵. Estes controlos consideram-se eficazes quando evitam ou detetam e corrigem desvios, mas no caso de um controlo esperado não se encontrar concebido ou aplicado, os auditores devem averiguar se subsistem controlos compensatórios que possam preservar o correto funcionamento dessa área de atividade.
281. Os auditores devem apreciar se um desvio é relevante para a matéria auditada e se este tem implicações sobre os procedimentos de auditoria inicialmente planeados, cabendo-lhes, para o efeito, estabelecer na fase inicial do planeamento o limiar de materialidade, o qual pode ser sujeito a revisão no decurso da auditoria¹⁵⁶.
282. Na fase de planeamento são concebidos, como resposta aos riscos avaliados¹⁵⁷ e em função do conhecimento do controlo interno, procedimentos adicionais de auditoria consoante o método de auditoria adotado¹⁵⁸, para aplicação na fase seguinte dos trabalhos de auditoria.
283. O PGA que consubstancia a estratégia global de auditoria integra elementos básicos, como os que são evidenciados, a título orientador, no diagrama seguinte:

¹⁵⁴ Cfr. ISSAI 1315: P17, 25-26 e 27-29.

¹⁵⁵ Vide Diagrama 11 – Componentes do controlo interno incluídas no ponto 7.2 Conceber e executar procedimentos de avaliação de risco.

¹⁵⁶ Vide desenvolvimento da materialidade no ponto 5.1.5 e da documentação respetiva no ponto 5.1.8.

¹⁵⁷ Cf. ISSAI 200: 98 e 99.

¹⁵⁸ Vide desenvolvimento do método de auditoria no ponto 7.1 Procedimentos de auditoria / Considerações gerais

DIAGRAMA 16 – PLANO GLOBAL DE AUDITORIA

PLANO GLOBAL DE AUDITORIA	
CONTEÚDO INDICATIVO	
<i>DESCREVER O OBJETO DA AUDITORIA</i>	Incluir informação sobre a entidade, atividades, programas, ações ou resultado a auditar, etc.
<i>DELIMITAR O ÂMBITO DA AUDITORIA</i>	Explicar o objeto da auditoria e identificar os períodos económicos a abranger e locais a examinar.
<i>IDENTIFICAR OS OBJETIVOS DE AUDITORIA</i>	Habilitar o Tribunal a emitir um juízo ou conclusões sobre todos os aspetos relevantes associados ao objetivo da auditoria.
<i>IDENTIFICAR OS CRITÉRIOS DE AUDITORIA</i>	Identificar as referências a considerar para o exame, apreciação e mensuração do item, área ou matéria a auditar, tendo em vista a elaboração das observações de auditoria (situação existente em comparação com a que deveria existir).
<i>ESTABELECEER O RISCO DE AUDITORIA</i>	Estabelecer o risco de auditoria aceite (em regra com o limite de 5%).
<i>DETERMINAR A MATERIALIDADE</i>	Identificar o limiar de materialidade (até um nível de 2%).
<i>COMPREENDER, ATRAVÉS DA EXECUÇÃO DE PROCEDIMENTOS DE AVALIAÇÃO DO RISCO:</i>	
<i>1 – A ENTIDADE E O MEIO ENVOLVENTE</i>	Identificar e conhecer a natureza da entidade, atividades, programas, ações, tipos de operações, sistemas e processos, quadro legal e regulamentar, e outros domínios relevantes, para efeitos da determinação do risco inerente (R _i).
<i>2 – O AMBIENTE DE CONTROLO E OS RESPECTIVOS PROCEDIMENTOS</i>	Obter uma compreensão adequada do ambiente de controlo e dos seus procedimentos, através da execução de procedimentos de avaliação de risco para avaliar a conceção de controlos-chave e determinar se estes foram implementados.
<i>ADOTAR MÉTODO DE AUDITORIA</i>	Escolher o método de auditoria na sequência da compreensão da entidade e seu ambiente, incluindo o controlo interno.
<i>CONCEBER PROCEDIMENTOS ADICIONAIS DE AUDITORIA</i>	Planear a natureza, calendarização e extensão dos testes a serem executados (testes aos controlos e procedimentos substantivos ou, em alternativa, apenas procedimentos substantivos caso a abordagem de auditoria seja a do método direto).
<i>PLANEAR COMUNICAÇÃO</i>	Determinar o conteúdo, processo e destinatários da comunicação e definir interlocutores.
<i>APLICAR CONTROLO DE QUALIDADE</i>	Identificar e verificar a aplicação das disposições relativas ao controlo de qualidade em todo o processo de auditoria em matéria de direção, supervisão e revisão dos trabalhos de auditoria.
<i>AFETAR RECURSOS</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Calendarizar as fases subsequentes da auditoria e a aplicação do controlo de qualidade; ▪ Constituir equipa de auditoria com competências adequadas aos objetivos da auditoria; ▪ Quantificar os recursos humanos afetos, incluindo peritos externos, em cada fase de auditoria (UT/técnico); ▪ Mensurar custos diretos e outros, estimados para a realização da auditoria.

8.2. Execução da auditoria

284. A fase de execução da auditoria inicia-se logo após a aprovação do PGA e termina com a formulação de conclusões preliminares. Nesta fase, os auditores executam os procedimentos adicionais de auditoria planeados, se necessário ajustados ou alterados na sequência dos trabalhos de auditoria entretanto realizados para a recolha de evidências de auditoria.
285. A apreciação dos resultados alcançados deve ser sempre documentada através de evidências produzidas pela entidade auditada, por entidades terceiras ou diretamente pelos auditores e indicadas de forma expressa no relato de auditoria, o qual compreenderá, ainda, o projeto de juízo de auditoria e de recomendações a sujeitar a contraditório.

8.2.1. Respostas globais de auditoria

286. O auditor deve conceber e implementar respostas globais para tratar os riscos identificados de distorção material, tendo em atenção a avaliação do risco inerente (R_i) e a compreensão obtida do risco de controlo (R_c), ou seja, do ambiente de controlo da entidade e respetivos procedimentos de controlo¹⁵⁹.
287. As respostas globais de auditoria podem incluir, entre outros, os seguintes aspetos¹⁶⁰:
- Acentuar a necessidade de a equipa de auditoria manter uma atitude de ceticismo profissional;
 - Ponderar a afetação à equipa de auditoria de recursos humanos especializados ou mais experientes;
 - Exercer a supervisão com maior detalhe;
 - Incorporar critérios de aleatoriedade na seleção de procedimentos adicionais de auditoria;
 - Adequar a natureza, calendarização e extensão dos procedimentos de auditoria.

8.2.2. Avaliar o controlo interno

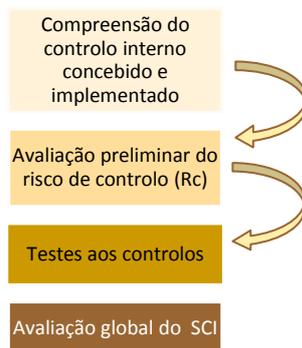
288. A avaliação global do controlo interno comporta três fases¹⁶¹:
- Numa fase inicial, compreender e documentar o controlo interno a fim de verificar se os controlos e os respetivos processos são eficazes e eficientes na prevenção e deteção de desvios materialmente relevantes, quer ao nível da entidade e seu ambiente, quer ao nível das transações das áreas a examinar^{NT.37}.
 - Numa segunda fase, concluir sobre a arquitetura do sistema de controlo interno^{NT.38} quanto a prevenir, detetar e corrigir oportunamente as distorções materialmente relevantes, através da avaliação combinada dos dois seguintes elementos: o ambiente de controlo e os procedimentos de controlo instituídos^{NT.39}.
 - Numa terceira fase^{NT.40}, realizar testes aos controlos, a fim de obter evidências concretas da eficiência dos controlos-chave, bem como da sua aplicação contínua e consistente ao longo do período, em todos os momentos relevantes^{NT.41}, para efeitos da avaliação global do controlo interno.
289. Uma vez adotado o método de auditoria baseado na confiança no sistema de controlo interno (abordagem combinada de testes aos controlos e de procedimentos substantivos), os auditores avaliam a eficácia dos controlos relevantes através da execução de testes a estes controlos, para, numa fase seguinte, conceber e realizar os procedimentos substantivos.

¹⁵⁹ Cf. ISSAI 1330: 5 e A2.

¹⁶⁰ Cf. ISSAI 1330: 5 e A1.

¹⁶¹ Ver Diagrama 17 – Avaliação do controlo interno.

DIAGRAMA 17 – PROCESSO DE AVALIAÇÃO GLOBAL DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO



290. Caso a opção tomada na fase de planeamento seja pelo método direto, baseado em procedimentos substantivos, significa que o controlo interno é deficiente. Nesta circunstância, os resultados obtidos com a aplicação de procedimentos de avaliação de riscos constituem uma base para a avaliação do controlo interno, atendendo à necessidade de o Tribunal apreciar especificamente a fiabilidade do controlo interno, no caso das auditorias financeiras e verificações externas de contas¹⁶².
291. A execução de testes aos controlos quando os auditores não adotaram uma abordagem de confiança no sistema de controlo interno ou têm a expectativa de que os controlos não estão a funcionar com eficácia, poderá justificar-se, em situações excecionais, quando, ao nível de um determinado item, os procedimentos substantivos não proporcionem, por si só, evidências de auditoria suficientes e apropriadas^{NT.42}.
292. Os testes aos controlos, ou a combinação destes com os procedimentos substantivos^{NT.43}, caso se mostrem necessários ou oportunos, são fundamentais na avaliação do controlo interno, a fim de se obterem evidências de auditoria suficientes e apropriadas, podendo ser necessário comparar a fiabilidade dessas evidências com o custo da sua obtenção.
293. Os auditores testam os controlos num dado momento ou ao longo de um período. A evidência de auditoria respeitante apenas a um dado momento pode ser suficiente para a finalidade do auditor^{NT.44}. Caso os auditores pretendam examinar um controlo durante um período, os testes a realizar devem proporcionar evidência bastante de que o controlo funcionou com eficácia em todos os momentos relevantes desse período^{NT.45}.
294. Os auditores devem apreciar os resultados dos testes realizados ao nível de cada controlo-chave tendo em vista formular uma avaliação sobre cada uma das áreas examinadas, bem como do sistema de controlo interno como um todo.

¹⁶² Cf. Art.º 54, n.º 1, al. b) da LOPTC.

295. A avaliação global do sistema de controlo interno (ver diagrama 18), a qual é inversa à avaliação do risco de controlo (R_c) [NT.46](#), compreende a atribuição pelos auditores da classificação de “bom”, “regular” ou “deficiente”.
296. A avaliação global do sistema de controlo interno não pode apresentar um resultado superior ao que mereceu a avaliação do ambiente de controlo.

DIAGRAMA 18 – AVALIAÇÃO GLOBAL DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO

AVALIAÇÃO GLOBAL DO SCI		PROCEDIMENTOS DE CONTROLO		
		BONS	REGULARES	DEFICIENTES
AMBIENTE DE CONTROLO	BOM	BOM	REGULAR	REGULAR
	REGULAR	REGULAR	REGULAR	DEFICIENTE
	DEFICIENTE	DEFICIENTE	DEFICIENTE	DEFICIENTE

297. O resultado da avaliação do sistema de controlo interno, observado pela matriz do diagrama 18, pode:
- Confirmar o funcionamento eficaz, coerente e contínuo dos controlos, revelando a adequação do método de auditoria baseado na confiança no sistema de controlo interno instituído, mantendo-se os procedimentos substantivos inicialmente previstos, tendo como resultado a avaliação global ou por área de controlo a designação de “Bom”;
 - Evidenciar deficiências na eficácia e continuidade dos controlos, merecendo a avaliação global “Regular”, pelo que deve ser revista a avaliação do risco [$f(R_i ; R_c)$] e, conseqüentemente, do risco de deteção (R_d) a fim de ser mantido o equilíbrio da equação no modelo de risco de auditoria;
 - Concluir que os controlos não funcionam como previsto ou de forma contínua, merecendo a avaliação global “Deficiente”, pelo que não é possível prosseguir a abordagem inicialmente equacionada de confiança no sistema de controlo interno instituído, sendo adequado reorientar a estratégia de auditoria para a execução de procedimentos substantivos reforçados.
298. A avaliação do sistema de controlo interno, realizada na fase de execução, é suscetível de ser corroborada por testes substantivos. Um desvio detetado na sequência da realização de procedimentos substantivos é fortemente indicativo da existência de uma deficiência significativa no controlo interno. Todavia, a não deteção de distorções através de procedimentos substantivos não constitui, por si só, uma base apropriada para concluir que os controlos internos funcionam adequadamente.

8.2.3. Elaborar o Programa de Auditoria

299. Após a avaliação global do sistema de controlo interno e em função dos respetivos resultados obtidos, os auditores deverão elaborar o programa de auditoria e nele especificar em pormenor a natureza, a calendarização e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria previstos no PGA, bem como a correspondente afetação dos recursos necessários¹⁶³.
300. No programa de auditoria devem igualmente estar refletidas as questões, os métodos de amostragem e técnicas de extração mais adequadas, para obter as informações suficientes sobre a população a examinar (áreas de incidência, operações, registos ou documentos a examinar, de acordo com os objetivos da auditoria)^{NT.47}.
301. No decorrer da auditoria os auditores devem manter atualizada a estratégia de auditoria e os respetivos detalhes pormenorizados, pelo que o PGA e o PA podem ser alterados^{NT.48} quando assim se justificar¹⁶⁴.
302. O PA deverá ser elaborado pelos auditores responsáveis pela execução dos trabalhos, sob coordenação e supervisão dos dirigentes dos departamentos de auditoria e em conformidade com as orientações recebidas pelo Juiz da Área.
303. Em casos excecionais, devidamente formalizados e fundamentados, o PA poderá ser substituído pelo desenvolvimento e atualização do PGA, integrando um único documento (PGA/PA).

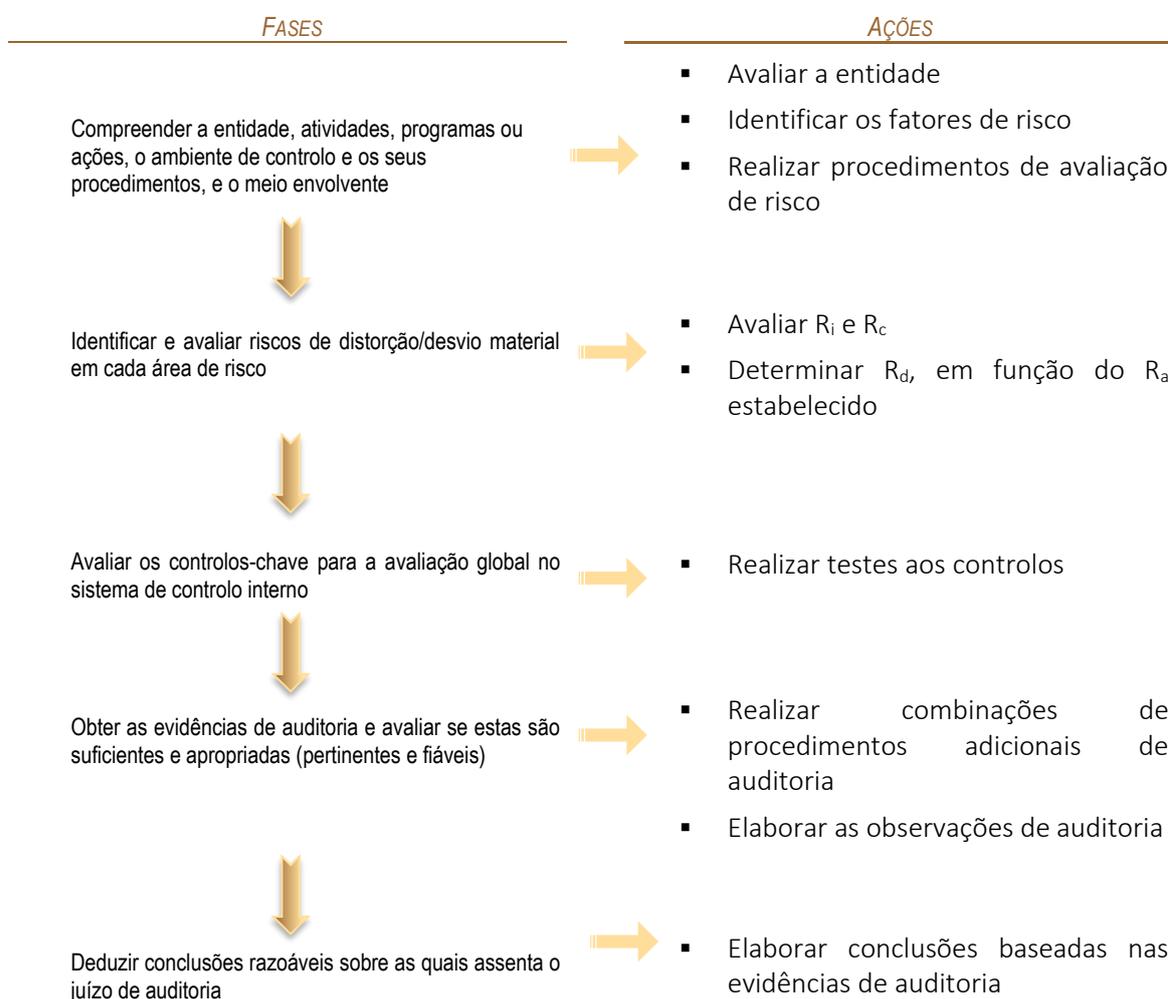
8.2.4. Obter e avaliar evidências

304. A evidência de auditoria corresponde a toda a informação utilizada pelos auditores para determinar se o objeto auditado cumpre com os critérios aplicáveis, tendo em vista fundamentar o conteúdo dos relatos e relatórios de auditoria e respetiva emissão do juízo de auditoria.
305. As fases de recolha de evidências de auditoria podem ser observadas no diagrama seguinte:

¹⁶³ Vide as orientações da ISSAI 1300: 9, A10 e A12 e da ISSAI 1330: 6 e A4-A8, quanto aos elementos essenciais do PA.

¹⁶⁴ Cf. ISSAI 1300: 10 e A13.

DIAGRAMA 19 – FASES DA RECOLHA DE EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA



306. As evidências de auditoria recolhidas, na sequência da aplicação de testes aos controlos e da realização dos procedimentos substantivos, devem ser suficientes (quantidade da evidência) e apropriadas (qualidade da evidência), correspondendo, esta última, à pertinência (correlação entre a informação obtida e a matéria a auditar) e fiabilidade^{NT.49} (credibilidade da fonte e natureza e depende das circunstâncias específicas em que é obtida)¹⁶⁵.
307. A suficiência das evidências de auditoria requeridas depende do risco de auditoria e da qualidade dessa evidência^{NT.50}, embora o grau de quantidade e qualidade de evidências necessárias não possa ser mensurada de forma precisa¹⁶⁶.

¹⁶⁵ Cf. ISSAI 1330: 26 e A62 e ISSAI 1500: 7 e A26-A31.

¹⁶⁶ Cf. ISSAI 1500: 5 alíneas b) e e).

308. Na fase de execução de auditoria, as evidências são obtidas através da realização de uma combinação de testes aos controlos, de testes de pormenor e de procedimentos analíticos substantivos, de acordo com o método de auditoria adotado. A obtenção dessas evidências resulta da aplicação de uma ou mais técnicas de auditoria [NT.51](#), no contexto da execução de procedimentos adicionais de auditoria, algumas das quais foram igualmente aplicadas no âmbito dos procedimentos de avaliação do risco ¹⁶⁷.
309. Com base nos procedimentos de auditoria executados, os auditores devem ponderar se as evidências de auditoria recolhidas são suficientes e apropriadas antes de se extraírem conclusões, uma vez que novos elementos podem alterar a informação sobre a qual se tinha baseado a avaliação do risco ¹⁶⁸. A ocorrer tal situação os auditores podem ter a necessidade de modificar a natureza, calendarização e extensão de parte dos procedimentos de auditoria planeados.
310. Os auditores devem respeitar todos os requisitos relacionados com a confidencialidade das evidências de auditoria e da informação recebida.
311. As observações de auditoria constituem, na sua essência, o corpo do relato e resultam da apreciação dos resultados expressos nos documentos de trabalho relativamente à situação factual e da comparação entre as evidências de auditoria recolhidas e os critérios de apreciação previamente estabelecidos.

8.2.5. Formular conclusões

312. Recolhidas e apreciadas as evidências de auditoria que suportam o julgamento profissional dos auditores e sendo considerados os trabalhos de campo de auditoria completos, os auditores formulam conclusões preliminares suportadas pelas observações de auditoria.
313. Com base nos trabalhos de auditoria realizados relativamente às evidências de auditoria recolhidas, os auditores, tendo em vista a preparação do relato de auditoria, devem dar início à elaboração das observações e conclusões preliminares relevantes delas resultantes para o objetivo da auditoria e a ajustar em função da análise do contraditório e da estrutura definitiva do relatório.
314. Para a finalização desta fase de auditoria é de extrema importância para o controlo de qualidade que o processo de supervisão e revisão incida sobre os documentos de auditoria elaborados e as

¹⁶⁷ Cf. o referencial básico de normas de auditoria sobre evidências de auditoria, suportado nas ISSAI 1315: 6 e A1-A16; ISSAI 1330: 8, 9, 18, 19, A5, A20-A24 e A42; e ISSAI 1500: 10 e A10-A25.

¹⁶⁸ Cf. ISSAI 1330: 25 e A60.

competentes evidências de auditoria, e que inclua a discussão entre os elementos e os responsáveis da equipa de auditoria e a aprovação das observações e conclusões preliminares, nos termos das orientações fixadas pelo Regulamento do Tribunal.

8.3. Relato/Relatório

315. A estrutura tipo do relato de auditoria deve obedecer aos padrões internacionalmente reconhecidos¹⁶⁹, nos termos em que for determinado pelo Tribunal.
316. O respeito pelos princípios, normas e procedimentos de auditoria, complementados por outros elementos conferem a qualidade necessária ao processo de elaboração do relato de auditoria, o qual após ser ajustado em função da análise do contraditório, assumirá uma estrutura definitiva enquanto relatório de auditoria.
317. O objetivo do relatório de auditoria é comunicar eficazmente os resultados dos trabalhos de auditoria à entidade auditada e às outras entidades envolvidas, às partes interessadas nos relatórios de auditoria e aos cidadãos em geral, nos termos da lei, na perspetiva de contribuir para a melhoria da gestão e da observância da legalidade e regularidade.
318. O relatório de uma auditoria do Tribunal é o produto final de um processo que se inicia com a elaboração de um relato de auditoria e se concretiza nas etapas seguintes:
- Relato – consubstancia o resultado dos trabalhos de auditoria, enviado para contraditório;
 - Anteprojeto de relatório – documento, sempre que possível estruturado à semelhança do relato de auditoria, que integra o exame do contraditório apresentado pelos auditores ao Juiz Relator;
 - Projeto de relatório – documento apresentado pelo Juiz Relator que fixa o texto a apresentar ao Tribunal para apreciação e aprovação;
 - Relatório – documento final tal como aprovado pelo Tribunal comunicando os resultados da auditoria.

8.3.1. Elaborar o Relato/Relatório

319. O relato de auditoria elaborado pelos auditores deve alicerçar-se nas observações e conclusões alcançadas, constituindo uma base adequada e assegurando a qualidade do relatório de auditoria que se pretende que seja objetivo, completo, sucinto, conciso, claro, convincente, relevante, rigoroso e construtivo¹⁷⁰.

¹⁶⁹ Vide elementos exigidos ao relatório de auditoria ajustado ao tipo de auditoria no sentido expresso nas ISSAI 200:149, ISSAI 300:39 e ISSAI 400:59.

¹⁷⁰ Cf. ISSAI 100:51; ISSAI 300:39; ISSAI 400:59.

320. Nos termos da lei, o relatório de auditoria inclui obrigatoriamente o procedimento do contraditório, o qual se realiza através da comunicação escrita do relato, devendo aquele refletir as referidas respostas dos responsáveis, transcritas ou sintetizadas como se considere mais adequado e acompanhadas pela apreciação que suscitem.
321. A realização do contraditório deve ser orientada para que a entidade auditada e demais entidades envolvidas possam pronunciar-se relativamente a cada conclusão e recomendação, suportadas nas observações de auditoria.
322. O exame da matéria contraditada deve constar da documentação, de modo a que as alterações ao relato, ou as razões para não se terem produzido, sejam justificadas.
323. Os relatórios devem incluir a informação sustentada em evidências de auditoria suficientes e apropriadas de forma a estruturar as observações relevantes de auditoria, de que resultam conclusões pertinentes e fundamentadas e consequentes recomendações construtivas^{NT.52 e 171}.

8.3.2. Emitir juízo de auditoria

324. Deduzidas as observações de auditoria e formuladas as conclusões com base nas evidências de auditoria obtidas é formado um juízo de auditoria¹⁷², expresso, claramente, num relatório escrito de auditoria¹⁷³ o qual inclui a respetiva fundamentação, como adequado ao tipo de auditoria¹⁷⁴.
325. Nas auditorias financeiras deve ser formulado um juízo de auditoria sobre se as demonstrações financeiras, no seu conjunto, estão preparadas, em todos os aspetos materialmente relevantes, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável e se o sistema de controlo interno é fiável. Em caso afirmativo, essa apreciação toma a designação de **juízo favorável**¹⁷⁵.
326. No caso de se concluir, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras, como um todo, estão afetadas por distorções materiais, ou na circunstância de aquela evidência não ser suficiente nem apropriada para tal confirmação, justifica-se a emissão de um juízo de auditoria modificado, conforme os casos, nos termos seguintes¹⁷⁶:
- a) **Juízo favorável com reservas** - sempre que se tiver verificado qualquer limitação do âmbito da auditoria^{NT.53} ou detetado erros, omissões ou deficiências materialmente

¹⁷¹ Cf. ISSAI 300:39.

¹⁷² Nota *xpto*.

¹⁷³ Cf. ISSAI 100:51.

¹⁷⁴ De acordo com o processo de elaboração do relatório descrito no ponto 8.3.

¹⁷⁵ Cf. ISSAI 200:143 e ISSAI 1700:16.

¹⁷⁶ Cf. ISSAI 1700: 17 e ISSAI 1705: 4, 7-9 e A1.

relevantes relacionados com a legalidade e regularidade das operações examinadas, fiabilidade do sistema de controlo interno e consistência e integralidade do relato financeiro, e os auditores concluam que os efeitos das situações identificadas não são tão generalizados nem significativos que ponham em causa a fiabilidade das demonstrações financeiras no seu todo;

- b) **Juízo desfavorável** - sempre que sejam obtidas evidências de auditoria suficientes e adequadas quanto à existência de distorções e casos de não conformidade^{NT.54} que afetem de forma materialmente relevante e generalizada, o relato financeiro, no seu conjunto e, se for caso disso, com limitações de âmbito da auditoria.
- c) **Impossibilidade de juízo**¹⁷⁷ – sempre que não for possível emitir um juízo, seja pela inexistência ou incapacidade de as evidências de auditoria serem apropriadas e suficientes (limitação de âmbito de auditoria), afetando, de forma materialmente relevante e com carácter generalizado, o relato financeiro^{NT.55}.

Os motivos que levam a declarar a impossibilidade de juízo devem ser claramente explicitados.

- 327. Em algumas circunstâncias pode ser necessário incluir no relatório, no âmbito do juízo de auditoria, um parágrafo autónomo, designado de **ênfases**, com vista a chamar a atenção para uma questão que se revista de importância fundamental para a compreensão das contas, ou para qualquer matéria não apresentada ou divulgada no relato financeiro, relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório. Os parágrafos de ênfase não são adequados para suprir faltas de esclarecimentos ou de informações no relato financeiro, nem são uma alternativa ou substituto de um juízo favorável com reservas¹⁷⁸.
- 328. Os juízos de auditoria emitidos nas auditorias financeiras ou nas auditorias de conformidade quando associadas às auditorias financeiras, podem ser sintetizados conforme o quadro seguinte:

¹⁷⁷ Corresponde ao que na LOPTC se refere, aludindo-se às demonstrações financeiras, como “a impossibilidade da sua verificação” [art.º 54.º, n.º 3, alínea f)].

¹⁷⁸ Cf. ISSAI 1706: 6 e A1-A2.

DIAGRAMA 20 – TIPOS DE JUÍZO DE AUDITORIA

JUÍZO DE AUDITORIA	EFEITOS OU EVENTUAIS EFEITOS DE DISTORÇÕES OU DESVIOS NO RELATO FINANCEIRO		
	INEXISTÊNCIA DE DISTORÇÕES OU DESVIOS MATERIALMENTE RELEVANTES	DISTORÇÕES OU DESVIOS MATERIALMENTE RELEVANTES DE CARÁCTER NÃO GENERALIZADO	DISTORÇÕES OU DESVIOS MATERIALMENTE RELEVANTES E COM CARÁCTER GENERALIZADO
SUFICIENTES E APROPRIADAS	FAVORÁVEL	FAVORÁVEL COM RESERVAS	DESFAVORÁVEL
IMPOSSIBILIDADE DE OBTER EVIDÊNCIAS SUFICIENTES E APROPRIADAS		FAVORÁVEL COM RESERVAS (POR LIMITAÇÃO DO ÂMBITO DA AUDITORIA)	IMPOSSIBILIDADE DE JUÍZO

329. Nas auditorias de resultados devem ser expressas conclusões (mensagens-chave), suscitadas pelas questões de auditoria, face aos objetivos e âmbito definidos e que se relacionam com um ou mais dos princípios de economia, eficiência e/ou eficácia¹⁷⁹.
330. Nas auditorias de conformidade deve ser expressa uma conclusão de conformidade ou de não conformidade das atividades, operações financeiras e informações, em todos os aspetos materialmente relevantes, face ao quadro jurídico e regulamentar que as rege¹⁸⁰.
331. Quando a realização de uma auditoria de conformidade está associada à auditoria financeira a conclusão de conformidade pode ser incorporada como um juízo de conformidade no relatório da auditoria financeira¹⁸¹, ainda que um juízo de conformidade possa ser emitido de forma separada num relatório de auditoria de conformidade autónomo¹⁸².

8.3.3. Formular recomendações

332. O relatório de auditoria deve incluir recomendações na sequência das conclusões formuladas, as quais devem ser claras, fundamentadas, lógicas e contribuir, significativamente, para responder às insuficiências identificadas na auditoria.¹⁸³
333. As recomendações devem ser construtivas, realizáveis e identificar as entidades responsáveis pela sua implementação, bem como apresentar uma relação lógica com os objetivos, as observações e as conclusões da auditoria.

¹⁷⁹ Cf. ISSAI 300: 39 e vide ponto 4.2 – A auditoria de resultados.

¹⁸⁰ Cf. ISSAI 400: 59 e vide ponto 4.3 – A auditoria de conformidade.

¹⁸¹ Cf. ISSAI 4200: 147.

¹⁸² Cf. ISSAI 4200: 167.

¹⁸³ Cf. ISSAI 100:51.

334. O Tribunal fixa, frequentemente, nos seus relatórios de auditoria, um prazo para os destinatários das recomendações informarem sobre o seu acolhimento, ou não, com indicação da justificação correspondente.
335. As recomendações devem indicar as medidas a tomar pelos responsáveis da entidade, sem pormenorizar planos ou ações em concreto, de forma a evitar qualquer interferência nas responsabilidades de gestão da entidade auditada.

8.4. Seguimento

336. O Tribunal acompanha com regularidade o seguimento dado pelas entidades auditadas às recomendações formuladas nos relatórios de auditoria podendo, nos termos da lei, esta matéria assumir relevância para efeitos de responsabilização dos destinatários das recomendações no caso de não acolhimento.
337. O acompanhamento das recomendações pode comportar a realização de uma nova auditoria de seguimento (*follow-up*), com vista a examinar se as medidas tomadas pelos destinatários das recomendações são adequadas e suficientes à correção das insuficiências identificadas.
338. O seguimento não é restrito apenas à implementação de recomendações do relatório de auditoria, mas apresenta um âmbito mais abrangente, ao incidir sobre as medidas tomadas pela entidade, no seu conjunto, para melhorar o desempenho, num lapso de tempo razoável¹⁸⁴.
339. O Tribunal apura periodicamente o grau de acolhimento das recomendações constantes dos seus relatórios de auditoria e controlo, bem como o respetivo impacto na correção de insuficiências detetadas com vista à melhoria da gestão pública.

¹⁸⁴ Cf. ISSAI 300:42.

CAPÍTULO IX

O RISCO NA ABORDAGEM DA AUDITORIA

Índice

9. O RISCO NA ABORDAGEM DA AUDITORIA.....	115
PARTE A – COMPREENSÃO DA ENTIDADE	117
PARTE B – ESTRATÉGIA DE AUDITORIA	118
PARTE C – RESPOSTA AO RISCO.....	118
PARTE D – CONCLUSÃO DOS TRABALHOS (ATÉ AO RELATO).....	119

Índice de diagramas

<i>DIAGRAMA 21 – O CICLO DE AUDITORIA NA PERSPETIVA DO RISCO</i>	<i>117</i>
<i>DIAGRAMA 22 - OS TRABALHOS DE AUDITORIA NA PERSPETIVA DO RISCO</i>	<i>120</i>

NO PRESENTE CAPÍTULO:

- São abordados aspetos relacionados com a importância da gestão de riscos na definição e implementação dos objetivos estratégicos e operacionais das entidades públicas e os seus efeitos na auditoria;
- São também apresentados o ciclo de auditoria, compreendendo as quatro fases a seguir indicadas, e os respetivos trabalhos dos auditores na perspetiva do risco:
 - Compreensão da entidade;
 - Estratégia de auditoria;
 - Resposta ao risco;
 - Conclusão dos trabalhos (até ao relato).

NORMAS ISSAI* PERTINENTES:

Nível 4 – Normas de auditoria:

Normas gerais sobre auditoria financeira:

ISSAI 1315 – *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and its Environment*

ISSAI 1330 – *The Auditor's Responses to Assessed Risks*

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

CAPITULO IX

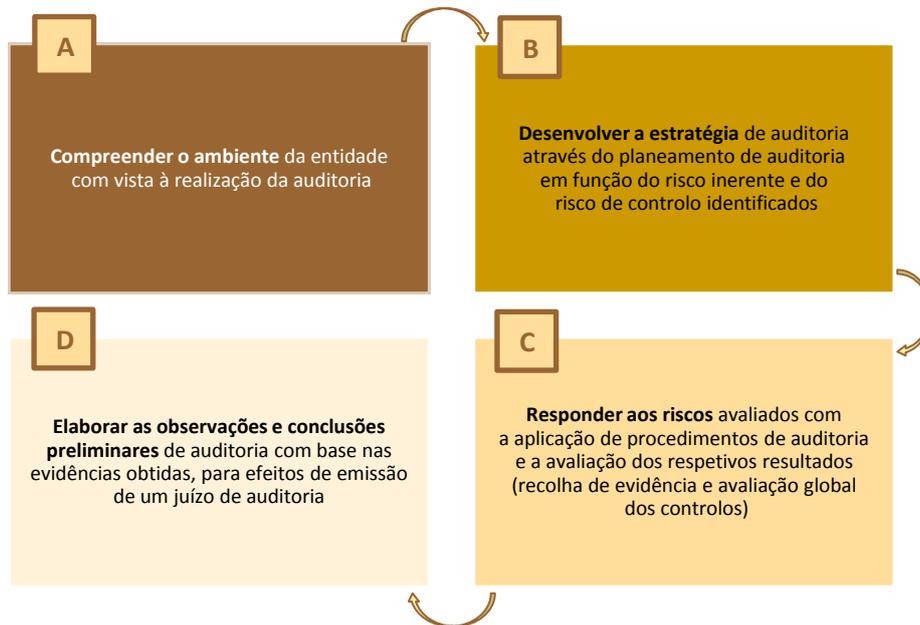
9. O RISCO NA ABORDAGEM DA AUDITORIA

340. Um dos aspetos decisivos relativamente à efetivação de elevados padrões de qualidade da gestão das organizações compreende a integridade e o rigor dos sistemas internos de gestão de riscos e dos controlos que lhes estão associados.
341. Nesse sentido, assume especial relevância a existência de uma eficiente e eficaz estrutura de atividades de controlo e de modelos de gestão de risco, que dê garantias de transparência, responsabilização e ética em termos do desempenho da gestão das organizações, alicerçados em exigentes princípios de integridade.
342. A gestão do risco tem merecido especial destaque nos últimos anos, a qual originou diversos novos departamentos e funções nas organizações, sendo uma área determinante para reduzir deficiências e erros quer ao nível da gestão quer ao nível do controlo e mitigação do risco.
343. Devem assim as entidades públicas e privadas definir as componentes específicas do sistema de risco mais adequadas ao seu modelo de governação e de atividade e desenvolver uma melhoria contínua dos sistemas internos de controlo e gestão de riscos integrados, garantindo a implementação de medidas adequadas ao reforço dos níveis de qualidade dos serviços prestados e bens produzidos e da informação financeira divulgada.
344. A gestão do risco é já parte integrante das práticas comuns de gestão^{NT.56}, porquanto os órgãos de gestão das entidades públicas sentem a necessidade de estabelecer estruturas internas que têm por missão apoiar e acompanhar a definição e execução da estratégia de gestão do risco. Importante será neste plano identificar a estrutura de funções e responsabilidades claramente estabelecidas para a identificação, análise, exame do impacto, de probabilidade de ocorrência e para o acompanhamento e gestão da informação sobre o risco.

345. A gestão do risco é, sem dúvida, uma responsabilidade de todos os colaboradores das entidades do sector público, uma vez que estes devem conhecer os riscos da sua área de trabalho e atuar de um modo integrado no âmbito da sua área funcional.
346. Assim, os auditores do Tribunal devem estar atentos à fixação dos objetivos estratégicos e operacionais das entidades em matéria de assunção de riscos, de forma a conferir se estes se ajustam aos objetivos e à gestão estratégica definida.
347. No âmbito do planeamento da auditoria, os auditores do Tribunal devem ter em atenção que a gestão do risco sob sua análise é uma apreciação de um agregado articulado de famílias de risco^{NT.57}, o qual constitui um modelo de gestão de risco integrado com incidência nas áreas sob apreciação no contexto da auditoria.
348. Neste domínio compete, geralmente, aos gabinetes de auditoria interna dos serviços públicos examinar, de forma sistemática, o adequado funcionamento do modelo de gestão do risco, os controlos concebidos e a sua aplicação. Baseando-se no risco residual resultante do mapeamento de riscos da entidade, a auditoria interna define um plano das auditorias a executar para verificar a qualidade da informação financeira prestada. A função de auditoria interna é, pois, um auxiliar importante do auditor externo ao promover e propor a implementação de medidas com vista à mitigação de riscos ao nível do alinhamento dos processos e sistemas e, ainda, ao alertar e recomendar para oportunidades de melhoria¹⁸⁵.
349. Este Manual, ao consagrar a abordagem do risco em todas as fases da auditoria, permite equacionar que o risco de gestão está também integrado em todos os processos de atividade, negócio e decisão públicos, mostrando que se torna necessário monitorizar os seus resultados. Em simultâneo, deve haver a responsabilidade e a capacidade de resposta do órgão de gestão para promover um sistema de controlo interno estruturado e orientado para tratar ou reduzir os riscos identificados. Ambos os sistemas produzem efeitos importantes sobre as matérias a examinar pelos auditores na condução dos respetivos trabalhos de auditoria.
350. O fenómeno do risco é, assim, transversal a todo o processo de auditoria, sendo um referencial para o modo como a auditoria deve ser planeada e executada, podendo as suas etapas fundamentais ser apresentadas através do ciclo de auditoria (ver Diagrama 21).

¹⁸⁵ Ver a este propósito o Diagrama 15 – Sistemas de Gestão de Risco e Controlo, inserido no ponto 8.1.1.

DIAGRAMA 21 – O CICLO DE AUDITORIA NA PERSPETIVA DO RISCO



351. O processo relativo aos trabalhos de auditoria na perspetiva do risco (ver Diagrama 22), tendo por base o ciclo de auditoria, enquadra a importância da gestão do risco e dos mecanismos de controlo na execução dos trabalhos dos auditores, uma vez que é com base nesse conhecimento que os auditores avaliam os riscos de distorção material e concebem e implementam procedimentos que lhes permitem dar resposta aos riscos identificados. Os trabalhos de auditoria apresentam-se subdivididos em quatro partes: compreensão da entidade, estratégia de auditoria, resposta ao risco e conclusão dos trabalhos (até ao relato).

Parte A – Compreensão da entidade

352. No início do processo de auditoria o auditor recolhe e examina informações preliminares com vista à compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno, tendo sempre a preocupação de identificar e detetar riscos de distorção material na informação prestada, para, deste modo, melhor compreender o ambiente de auditoria.
353. As organizações e, nomeadamente, as entidades públicas enfrentam riscos cada vez mais diversificados, alguns de natureza global, sendo necessário que os auditores identifiquem e tenham uma perspetiva integrada dos riscos no quadro das decisões estratégicas e operacionais das entidades, atividades e programas que auditam.

Parte B – Estratégia de auditoria

354. Na definição da estratégia de auditoria é indispensável que os auditores desenvolvam uma perceção do ambiente envolvente da entidade¹⁸⁶ que inclua a compreensão do controlo interno e a forma o seu funcionamento pode afetar as demonstrações financeiras e os objetivos definidos pela entidade.
355. Esse conhecimento a ser adquirido pelos auditores é fundamental para que os riscos de distorção material possam ser avaliados com vista a preliminarmente conceber os procedimentos de auditoria que permitam dar uma resposta adequada aos riscos identificados.
356. Para conceber os procedimentos de auditoria, os auditores do Tribunal devem determinar a materialidade, adotar o método de auditoria, identificar os riscos de distorção material, a natureza, calendarização e extensão dos procedimentos e considerar estes elementos no Plano Global de Auditoria.
357. No quadro da elaboração do Plano Global de Auditoria, os auditores, para além dos elementos atrás referidos devem fixar o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo e avaliar os riscos inerente e de controlo. Sublinha-se que a estratégia de auditoria é sempre dinâmica, podendo ser alterada em função dos resultados que foram sendo observados através dos procedimentos de auditoria.
358. Em resumo, o trabalho dos auditores envolve a avaliação do risco como um seu auxiliar precioso, para mais adequadamente identificar as áreas mais críticas a auditar, permitindo que o PGA/PA incida sobre os controlos-chave e outros controlos pertinentes para os objetivos da auditoria.

Parte C – Resposta ao risco

359. Para a realização do exame à eficácia operacional do controlo interno e recolha das respetivas evidências de auditoria, os auditores devem executar procedimentos adicionais de auditoria, nomeadamente testes aos controlos, eventualmente em combinação com procedimentos substantivos.
360. Os auditores devem conceber e implementar respostas globais para tratar os riscos identificados de distorção material, tendo em atenção a avaliação do risco inerente e a compreensão obtida do risco de controlo.

¹⁸⁶ Tal como foi equacionado na Parte A anterior.

361. Com o auxílio dos trabalhos relativos à natureza, calendarização e extensão dos procedimentos de auditoria, os auditores passam a dispor de uma apreciação dos controlos relevantes, o que permite uma avaliação global do sistema de controlo interno ou apenas da área auditada.

Parte D – Conclusão dos trabalhos (até ao relato).

362. A maior preocupação para qualquer equipa de auditoria é evitar formular conclusões inadequadas – nomeadamente após estabelecido o nível aceitável de risco de deteção –, que possam conduzir a juízos inapropriados sobre o objeto da auditoria.
363. Com base nos trabalhos de auditoria realizados para obtenção das evidências de auditoria, os auditores dão início à elaboração de conclusões preliminares e esboçam a estrutura do relato que inclui as principais observações e as conclusões relevantes delas resultantes (a fase seguinte incluirá o envio do relato para a contraditório e a respetiva análise).
364. O sistema de controlo de qualidade do Tribunal - o qual é horizontal ao processo de auditoria - compreende a direção, supervisão e revisão dos trabalhos e a sua atenção dirige-se também para os documentos de auditoria elaborados e as evidências de auditoria obtidas.

DIAGRAMA 22 - OS TRABALHOS DE AUDITORIA NA PERSPETIVA DO RISCO



CAPÍTULO X

OUTRAS MATÉRIAS A CONSIDERAR EM AUDITORIA

Índice

10. OUTRAS MATÉRIAS A CONSIDERAR EM AUDITORIA	125
10.1. ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS.....	125
10.2. PARTES RELACIONADAS.....	125
10.3. CONTINUIDADE.....	126
10.4. ACONTECIMENTOS SUBSEQUENTES	127

NO PRESENTE CAPÍTULO:

- São abordadas as responsabilidades dos auditores relativamente à obtenção de evidências suficientes e apropriadas acerca de:
 - Estimativas contabilísticas e respetivas divulgações, nomeadamente no contexto de identificação e avaliação de riscos de distorção e das respostas dos auditores aos riscos avaliados.
 - Contabilização e divulgação de partes relacionadas e transações entre elas, tendo por critérios de auditoria os referenciais de relato financeiro aplicáveis.
 - Adequação da adoção do pressuposto da continuidade das operações na preparação das demonstrações financeiras e da existência de riscos associados, nomeadamente decorrentes da envolvente externa, da organização interna e da situação financeira e operacional da entidade auditada.
 - Acontecimentos subsequentes à data de fim do exercício a que se reportam as contas e à data do relatório de auditoria e que podem exigir ajustamentos ou divulgação nas contas.

NORMAS ISSAI* PERTINENTES:

Nível 3 – princípios fundamentais de auditoria:

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

ISSAI 200 – *Fundamental Principles of Financial Auditing*

ISSAI 300 – *Fundamental Principles of Performance Auditing*

ISSAI 400 – *Fundamental Principles of Compliance Auditing*

Nível 4 – Normas de auditoria:

Normas gerais sobre auditoria financeira:

ISSAI 1315 – *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and its Environment*

ISSAI 1540 – *Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates And Related Disclosures*

ISSAI 1550 – *Related Parties*

ISSAI 1560 – *Subsequent Events*

ISSAI 1570 – *Going Concern*

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

CAPITULO X

10. OUTRAS MATÉRIAS A CONSIDERAR EM AUDITORIA

10.1. Estimativas contabilísticas

365. Os auditores devem planear e executar procedimentos de auditoria para obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas que lhes permitam afirmar que as estimativas efetuadas e divulgadas são razoáveis ou, ao contrário, apresentam distorções relevantes no contexto da estrutura concetual de relato financeiro aplicável¹⁸⁷.
366. Para tal, aquando da recolha de dados para obtenção da compreensão da entidade e do seu ambiente, os auditores devem tomar conhecimento dos requisitos aplicáveis às estimativas contabilísticas, da forma como os gestores da entidade identificam os acontecimentos que dão origem a essas estimativas e do processo que foi utilizado para o seu cálculo. E, ainda, examinar o resultado das estimativas do exercício anterior ou, quando for caso disso, o seu subsequente recálculo para efeitos do exercício corrente¹⁸⁸.
367. A estimativa contabilística corresponde a um montante calculado por aproximação devido à ausência de um método de mensuração preciso decorrente de incertezas inerentes à atividade da entidade em causa.
368. A matéria relacionada com as estimativas contabilísticas é sobretudo relevante na auditoria financeira, mas também noutros trabalhos do Tribunal, nomeadamente quando estão em causa a orçamentação plurianual da receita e dos programas públicos, a sustentabilidade das finanças públicas - em especial da dívida pública e da Segurança Social - a sustentabilidade financeira do Serviço Nacional de Saúde, os fluxos financeiros das Parcerias Público-Privadas, os contratos de empréstimos públicos, os contratos de reequilíbrio financeiro e os planos dos passivos financeiros contingentes, etc.

10.2. Partes relacionadas

369. Os auditores devem aplicar procedimentos de auditoria para obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas de modo a habilitá-los a ter uma opinião quanto às transações entre

¹⁸⁷ Cf. requisitos previstos na ISSAI 200: 56, 78, 90 e 146 e ISSAI 1540: P7, 18 e A116-A119.

¹⁸⁸ Cf. ISSAI 1540:8 e A12-A38 e ISSAI 1315:5, 6, 11 e 12.

partes relacionadas¹⁸⁹, designadamente quanto à respetiva identificação, contabilização e divulgação nas demonstrações financeiras de acordo com a estrutura concetual de relato financeiro aplicável^{NT.58}.

370. São partes relacionadas da entidade auditada no caso de¹⁹⁰:
- A entidade auditada ter, direta ou indiretamente, controlo ou influência significativa numa outra entidade;
 - Uma outra entidade ter, direta ou indiretamente, controlo ou influência significativa sobre a entidade auditada;
 - A entidade auditada e uma outra entidade estarem sob controlo comum devido a proprietários comuns, proprietários com relação familiar ou gestão comum.
371. As operações entre partes relacionadas incluem as transferências de recursos ou obrigações entre as partes, independentemente de ser ou não cobrado um preço^{NT.59}.
372. Os auditores do Tribunal podem exigir que os gestores prestem, no âmbito das declarações de responsabilidade, informação sobre a identificação das partes relacionadas, as relações e operações de que tenham conhecimento, sua contabilização e respetiva divulgação.

10.3. Continuidade

373. Tendo em vista a emissão de um juízo sobre as demonstrações financeiras, os auditores do Tribunal devem obter evidências suficientes e apropriadas, ao longo do processo de auditoria, acerca da conformidade da adoção do pressuposto da continuidade das operações pelo órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras e concluir acerca da existência de incertezas materialmente relevantes relativamente à verificação desse pressuposto¹⁹¹.
374. Nos trabalhos de auditoria, o referido dever de obtenção de evidências subsiste mesmo que o referencial contabilístico aplicável à entidade auditada não determine explicitamente uma exigência à gestão quanto à avaliação da capacidade da entidade continuar as respetivas operações¹⁹².
375. Os auditores do Tribunal devem avaliar cuidadosamente os riscos associados, nomeadamente quanto à envolvente externa, à organização interna e à situação financeira e operacional^{NT.60}.

¹⁸⁹ Cf. requisitos previstos na ISSAI 200: 95 e 132.

¹⁹⁰ Cf. ISSAI 1550:10.

¹⁹¹ Cf. ISSAI 200:110 e 111.

¹⁹² Cf. ISSAI 1570:6.

10.4. Acontecimentos subsequentes

376. Os auditores do Tribunal devem realizar procedimentos de auditoria concebidos para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de todos os acontecimentos relevantes ocorridos entre a data do fim do exercício a que se reportam as contas e a data do relatório de auditoria, os quais possam exigir a realização de ajustamentos às contas ou afetar a sua divulgação¹⁹³.
377. Os procedimentos a conceber e a executar pelos auditores neste domínio são formulados tendo em atenção os dois períodos relevantes seguintes:
- a) Um primeiro período que corresponde ao tempo decorrido após a data do fim do exercício e a data de aprovação das respetivas contas pelo órgão competente;
 - b) Um segundo período correspondente ao tempo decorrido entre a data de aprovação das contas pelo órgão competente e a emissão do relatório de auditoria pelo Tribunal.
378. A matéria relativa a acontecimentos subsequentes pode, designadamente, ser objeto de formalização na declaração de responsabilidade por parte da entidade auditada, com a menção de que esses acontecimentos foram adequadamente refletidos ou divulgados nas contas¹⁹⁴.

¹⁹³ Cf. ISSAI 200:134 e 135 e ISSAI 1560:6.

¹⁹⁴ Cf. ISSAI 1560:9.

GLOSSÁRIO

NOTA INTRODUTÓRIA

O presente glossário contém a explicitação de termos técnicos definidos ou utilizados no Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais é parte integrante do Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais, sendo parte integrante do mesmo.

Face à possibilidade de haver mais do que uma noção associada a um determinado termo, o presente glossário deve ser lido e considerado apenas no contexto do Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais. Neste sentido, as explicações apresentadas para cada um dos termos deverão ser entendidas como facilitadoras da compreensão do Manual e não como noções ou conceitos estabelecidos para os termos utilizados dissociados do Manual.

O glossário não inclui outros termos utilizados no Manual por o seu significado estar explicitado ou ser de fácil compreensão no texto que os enquadra.

TERMOS UTILIZADOS

ACONTECIMENTOS SUBSEQUENTES	Eventos relevantes ocorridos entre a data do fim do exercício a que se reportam as contas e a data do relatório de auditoria, os quais possam exigir a realização de ajustamentos às contas ou afetar a sua divulgação.
AMOSTRAGEM	Parte relevante de uma população objeto de auditoria suscetível de constituir uma base adequada para a emissão de um juízo ou conclusão sobre a totalidade da população.
AUDITORIA COMBINADA	Auditoria que inclui aspetos ou combina pelo menos dois tipos de auditoria, como sejam aspetos financeiros, de desempenho ou de conformidade.
AUDITORIA DE CONFORMIDADE	Auditoria que tem por propósito verificar se as operações foram realizadas e registadas de acordo com os princípios, normas contabilísticas e de controlo interno e demais legislação aplicável, no âmbito de atos, contratos, orçamentos, programas e projetos da responsabilidade de gestores e entidades públicas.
AUDITORIA DE RESULTADOS	Auditoria que tem em vista concluir se o desempenho das instituições e a execução das atividades, programas ou ações obedecem aos princípios de economia, eficiência e eficácia e se há condições de serem melhorados.
AUDITORIA DE SEGUIMENTO	Auditoria que tem por propósito determinar se as deficiências detetadas em auditoria anterior, relativas ao objeto auditado, foram corrigidas através da

	adoção de soluções mais adequadas para a sua resolução.
AUDITORIA FINANCEIRA	Auditoria que se destina, entre outros aspetos, a determinar se a informação financeira de uma entidade foi preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável, de modo a habilitar o Tribunal a expressar um juízo sobre essa mesma informação.
AVALIAÇÃO GLOBAL DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO	<p>Determinação do grau de confiança a depositar no sistema de controlo interno quanto à respetiva capacidade de prevenir e detetar erros e irregularidades, por via da realização de procedimentos de avaliação do risco e de testes aos controlos (procedimentos adicionais de auditoria).</p> <p>A avaliação do sistema de controlo interno tem em consideração as cinco componentes do controlo interno que asseguram a eficiência e eficácia organizacional, não se circunscrevendo apenas às matérias que estão diretamente relacionadas com as funções do sistema de controlo administrativo e contabilístico.</p> <p>(ver adicionalmente <i>componentes do controlo interno, procedimentos de avaliação do risco e testes aos controlos</i>)</p>
CETICISMO PROFISSIONAL	Atitude crítica e interrogativa dos auditores na procura e avaliação da suficiência e adequação das evidências de auditoria, tendo em vista a análise das questões de auditoria sobre diferentes perspetivas. A atitude de permanente objetividade e aberta a todos os pontos de vista e argumentos contribui para a minimização de erros de interpretação ou preconceitos cognitivos.
COMPONENTES DO CONTROLO INTERNO	<p>Fatores que compõem o controlo interno, de acordo com a metodologia COSO:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ambiente de controlo • Processo de avaliação do risco da entidade • Sistema de informação e comunicação • Atividades de controlo • Monitorização dos controlos <p>(ver adicionalmente <i>avaliação global do sistema de controlo interno, procedimentos de avaliação do risco e testes aos controlos</i>)</p>
COMPONENTES DO RISCO	<p>Nas auditorias financeiras e de conformidade, o risco de auditoria (R_a), para efeitos da sua avaliação, é determinado em função de três componentes: Risco inerente (R_i); Risco de controlo (R_c) e Risco de deteção (R_d).</p> <p>(ver adicionalmente <i>modelo de risco de auditoria, risco inerente (R_i), risco de controlo (R_c) e risco de deteção (R_d)</i>)</p>
CONCLUSÕES DE AUDITORIA	<p>Apreciação dos auditores acerca do objeto de auditoria, tendo por base as observações de auditoria alcançadas.</p> <p>(ver adicionalmente <i>observações de auditoria</i>)</p>

CONFIRMAÇÃO	<p>Técnica de auditoria que consiste na obtenção de resposta escrita prestada diretamente por terceiros a uma solicitação dos auditores. A evidência obtida por aplicação desta técnica assume normalmente uma natureza relevante na medida em que ajuda a diminuir o risco para um nível aceitavelmente baixo.</p> <p>(ver adicionalmente <i>Técnicas de auditoria</i>)</p>
CONTINUIDADE	<p>Pressuposto contabilístico de que a entidade auditada não tem a intenção nem a necessidade de liquidar ou reduzir drasticamente as suas operações, tomando-se como referência os critérios estabelecidos no referencial ou referenciais contabilísticos aplicáveis, nas normas ISSAI e ainda os critérios que sejam estabelecidos pelo Tribunal de Contas.</p>
CONTROLO DE QUALIDADE	<p>Sistema integrado de normas, orientações, procedimentos e boas práticas profissionais, com o propósito de obter níveis de qualidade das auditorias de acordo com o quadro de referência adotado pelo Tribunal de Contas.</p>
CONTROLO INTERNO	<p>Forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados de controlos que se mostrem relevantes para a auditoria, em resultado da suscetibilidade de tais controlos prevenirem, detetarem e corrigirem as deficiências ou distorções materialmente relevantes.</p> <p>(ver adicionalmente <i>controlos-chave</i>)</p>
CONTROLOS-CHAVE	<p>Controlos internos relevantes, direta ou indiretamente relacionados com o item ou área a auditar, caracterizados por funcionarem de forma contínua, coerente e eficaz ao longo de todo o período relevante a considerar.</p> <p>(ver adicionalmente <i>controlo interno e testes aos controlos</i>)</p>
CRITÉRIOS DE AUDITORIA	<p>Um dos elementos básicos das auditorias no Tribunal de Contas, a par das três partes de auditoria e dos níveis de segurança da auditoria. Os critérios de auditoria consistem em referências obtidas de fontes reconhecidas e são utilizados para medir ou apreciar o objeto de auditoria de forma objetiva, adequada e consistente.</p> <p>(ver adicionalmente <i>Três partes de auditoria e níveis de segurança dos trabalhos realizados</i>)</p>
DECLARAÇÃO DE RESPONSABILIDADE	<p>Confirmação prestada por escrito pelos responsáveis pela gestão quanto ao cumprimento das obrigações relativamente à plenitude da informação prestada aos auditores, à adoção de medidas que assegurem a eficácia do controlo interno, a inexistência de erros, de situações de fraude e de falta de fiabilidade e de sinceridade das demonstrações financeiras.</p>
DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA	<p>Registos dos trabalhos de auditoria realizados, que se revelem indispensáveis à demonstração de que no âmbito da auditoria foram recolhidas e examinadas as evidências adequadas e suficientes para suportar os juízos, as observações, as conclusões e as recomendações de auditoria expressas nos correspondentes relatórios.</p>

ECONOMIA	Princípio que se concretiza na minimização do custo dos recursos utilizados, os quais devem estar disponíveis em tempo, em qualidade e quantidade apropriadas e ao melhor preço.
EFICÁCIA	Princípio que se efetiva no cumprimento dos objetivos fixados, dos resultados e dos impactos pretendidos.
EFICÁCIA OPERACIONAL DOS CONTROLOS	Condição de efetividade dos controlos internos, perspetivada sob as seguintes dimensões: <ul style="list-style-type: none">• Aplicação dos controlos em momentos relevantes ao longo do período de incidência da auditoria;• Consistência com que tais controlos foram aplicados;• Responsáveis e meios envolvidos.
EFICIÊNCIA	Princípio que se concretiza na obtenção do resultado máximo com os recursos disponíveis. Diz respeito à relação que se estabelece entre recursos empregues e resultados obtidos, considerando o tempo, a quantidade e a qualidade.
ÊNFASES	<p>Parágrafo autónomo incluído no relatório de auditoria com o propósito de alertar os interessados acerca de matérias que se revistam de importância fundamental para a compreensão das contas, ou para qualquer aspeto não apresentado ou não divulgado no relato financeiro e que se mostre relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório.</p> <p>Os parágrafos de ênfase não são adequados para suprir faltas de esclarecimentos ou de informações no relato financeiro, nem são uma alternativa ou substituto de um juízo favorável com reservas.</p>
ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS	Montante com expressão contabilística, calculado por aproximação devido à ausência de um método de mensuração preciso decorrente de incertezas inerentes à atividade da entidade auditada.
ESTRATÉGIA DE AUDITORIA	O método e os procedimentos de auditoria, tomando em conta especialmente a materialidade e os riscos de distorção material, a considerar no Plano Global de Auditoria. <i>(ver adicionalmente método de auditoria)</i>
ESTUDO PRELIMINAR	Trabalho a realizar na fase de planeamento de auditoria com vista a recolher informações acerca da entidade, das atividades, dos programas ou das ações a examinar e do respetivo contexto social, económico, financeiro e fiscal, para efeitos da determinação do objeto da auditoria e dos respetivos critérios de auditoria, ainda que estabelecidos preliminarmente. No estudo preliminar são igualmente desenvolvidos os fundamentos e informações que sustentam a inclusão da auditoria no Programa de Fiscalização Anual do Tribunal, nomeadamente quanto ao objeto, à oportunidade, à utilidade e

disponibilidade de meios para a sua realização.

(ver adicionalmente *Planeamento*)

EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA	<p>Informação utilizada pelos auditores na formulação de observações de auditoria que servem de fundamento às conclusões ou ao juízo de auditoria.</p> <p>As evidências de auditoria constituem um fator de reforço da confiança nos resultados da auditoria, pelo que as respetivas suficiência, pertinência e fiabilidade devem ser consideradas na conceção e execução dos procedimentos de auditoria.</p>
EXECUÇÃO DA AUDITORIA	<p>Uma das quatro fases do processo de auditoria, a qual tem início logo após a aprovação do Plano Global de Auditoria e termina com a formulação de conclusões preliminares. Nesta fase, os auditores executam os procedimentos adicionais de auditoria planeados, se necessário ajustados ou alterados na sequência dos trabalhos de auditoria entretanto realizados para a recolha de evidências de auditoria.</p> <p>(ver adicionalmente <i>Execução, Planeamento, Plano Global de Auditoria e Relatório</i>)</p>
IMPOSSIBILIDADE DE JUÍZO	<p>Posição expressa pelo Tribunal na circunstância de não lhe ser possível emitir um juízo, seja pela inexistência ou pela inviabilidade de obter evidências de auditoria apropriadas e suficientes (limitação de âmbito de auditoria), sobre matérias que afetam de forma materialmente relevante e com carácter generalizado o relato financeiro.</p> <p>(ver adicionalmente <i>Juízo de auditoria ou conclusão de auditoria e limitação de âmbito</i>)</p>
INQUÉRITO E INDAGAÇÃO	<p>Técnica de auditoria que consiste na procura de informações ou de esclarecimentos, formal (escrita) ou informal (oral), junto de pessoas conhecedoras, dentro ou fora da entidade, sobre matérias relevantes para a auditoria, que, em muitos casos, devem depois ser objeto de confirmação por escrito pelos responsáveis da entidade auditada.</p> <p>(ver adicionalmente <i>Técnicas de auditoria</i>)</p>
INSPEÇÃO	<p>Técnica de auditoria suportada no exame de registos ou de documentos e exame físico de ativos.</p> <p>(ver adicionalmente <i>Técnicas de auditoria</i>)</p>
JUÍZO DE AUDITORIA	<p>Deduzidas as observações de auditoria e formuladas as conclusões com base nas evidências de auditoria obtidas, o Tribunal toma uma posição, designada de juízo de auditoria ou conclusões de auditoria, expressa, claramente, num relatório escrito o qual inclui a respetiva fundamentação, como adequado ao tipo de auditoria. O Juízo na auditoria financeira toma em consideração a apreciação do sistema de controlo interno.</p> <p>No caso da auditoria de resultados este Juízo toma a forma de conclusões de auditoria de resultados e nas auditorias de conformidade é expressa uma conclusão de conformidade ou não conformidade.</p> <p>(ver adicionalmente <i>Juízo de auditoria favorável, Juízo de auditoria favorável</i>)</p>

com reservas, Juízo de auditoria desfavorável e Impossibilidade de juízo)

JUÍZO DE AUDITORIA
DESAVORÁVEL

Juízo de auditoria formulado na sequência da obtenção de evidências de auditoria, suficientes e adequadas, da existência de distorções e situações de não conformidade que afetem de forma materialmente relevante e generalizada, o relato financeiro, no seu conjunto. O Juízo de auditoria toma em consideração a apreciação do sistema de controlo interno.

(ver adicionalmente *Juízo de auditoria ou conclusão de auditoria e limitação de âmbito*)

JUÍZO DE AUDITORIA
FAVORÁVEL

Juízo de auditoria formulado sobre a conta, incluindo o conjunto das demonstrações financeiras, a qual revela estar elaborada, em todos os aspetos materialmente relevantes, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável e isenta de distorções e situações de não conformidade. O Juízo de auditoria toma em consideração a apreciação do sistema de controlo interno.

(ver adicionalmente *Juízo de auditoria ou conclusão de auditoria e limitação de âmbito*)

JUÍZO DE AUDITORIA
FAVORÁVEL COM RESERVAS

Juízo de auditoria formulado na sequência da verificação de uma ou mais limitações de âmbito da auditoria ou da deteção de erros, omissões ou deficiências materialmente relevantes relacionados com a legalidade e regularidade das operações examinadas, fiabilidade do sistema de controlo interno e consistência e integralidade do relato financeiro, e os respetivos efeitos não sejam tão generalizados nem significativos que ponham em causa a fiabilidade das demonstrações financeiras no seu todo. O Juízo de auditoria toma em consideração a apreciação do sistema de controlo interno.

(ver adicionalmente *Juízo de auditoria ou conclusão de auditoria e limitação de âmbito*)

JUÍZO PROFISSIONAL DOS
AUDITORES

Apreciação, ponderação e tomada de decisão dos auditores sobre situações ou matérias no contexto da auditoria, com apelo à sua formação académica e profissional e aos conhecimentos e competências adquiridos no contexto da experiência profissional e da sua formação académica e profissional.

LIMIAR DE MATERIALIDADE

(ou nível de materialidade) Corresponde a uma percentagem a aplicar sobre uma base adequada ao cálculo da materialidade selecionada por julgamento profissional dos auditores (eg. total do ativo, volume de vendas, resultados, total de gastos, despesas, receitas, etc.).

(ver adicionalmente *materialidade*)

LIMITAÇÃO DE ÂMBITO

Restrição à realização dos trabalhos de auditoria em resultado da impossibilidade de obtenção de evidências suficientes e adequadas sobre as demonstrações financeiras ou aspetos particulares e relevantes destas últimas.

A existência de limitações de âmbito deve conduzir à emissão de um juízo de auditoria favorável com reservas. Todavia, na circunstância de as limitações detetadas afetarem de forma materialmente relevante e com carácter generalizado as demonstrações financeiras, de tal modo que

ponham em causa a respetiva fiabilidade, deve ser expressa a impossibilidade de emissão de um juízo de auditoria.

(ver adicionalmente *Juízo favorável com reservas e Impossibilidade de juízo*)

MATERIALIDADE

Desvio do objeto de auditoria face aos critérios estabelecidos para a respetiva apreciação, suscetível de influenciar os utilizadores das respetivas informações.

A materialidade tem em conta aspetos quantitativos (equacionados em termos de valor numérico, por aplicação do limiar de materialidade a bases adequadas ao cálculo da materialidade) e qualitativos (que poderão não ter um efeito monetário material, mas ainda assim ter um impacto significativo nas conclusões e juízo de auditoria).

(ver adicionalmente *limiar de materialidade*)

MATERIALIDADE DE DESEMPENHO

(ou materialidade de execução) Nível de materialidade mais restritivo que o nível de materialidade estabelecido para a auditoria, de modo a reduzir a um nível aceitavelmente baixo a probabilidade de erros, irregularidades ou desvios não corrigidos nem detetados e que individualmente não têm relevância material, poderem conduzir à superação do limiar de materialidade globalmente definido.

(ver adicionalmente *materialidade e limiar de materialidade*)

MÉTODO DE AUDITORIA

Estratégia de auditoria centrada no exame aos sistemas de controlo interno ou de gestão, ou no controlo direto das transações ou do desempenho, através da conceção e execução de procedimentos de auditoria. A opção por uma abordagem orientada ao exame do controlo interno depende da confiança depositada nos sistemas de controlo interno. O exame aos sistemas de controlo interno envolve o exame de um certo número de transações.

(ver adicionalmente *controlo interno, estratégia de auditoria e procedimentos de auditoria*)

MODELO DE RISCO DE AUDITORIA

Função dos três componentes do risco de auditoria, em que o R_i e o R_c representam, em conjunto, o risco de distorção material, formulada na seguinte expressão:

$$R_a = f(R_i; R_c) \times R_d \quad \text{ou} \quad R_a = R_i \times R_c \times R_d$$

NÍVEIS DE SEGURANÇA DOS TRABALHOS REALIZADOS

Garantia conferida pelo Tribunal quanto aos resultados dos trabalhos realizados, a qual é divulgada nos relatórios de auditoria através de juízos e conclusões de auditoria que explicitamente indicam o nível de segurança exigido.

(ver adicionalmente *segurança razoável e segurança limitada e risco de auditoria*)

OBJETO DE AUDITORIA

Entidade, atividades, programas, projetos ou ações que, no contexto da auditoria são medidos ou apreciados em relação a determinados critérios.

(ver adicionalmente *critérios de auditoria*)

OBSERVAÇÃO	<p>Técnica de auditoria consubstanciada no acompanhamento da execução de um processo ou de um procedimento efetuado por outros.</p> <p>(ver adicionalmente <i>Técnicas de auditoria</i>)</p>
OBSERVAÇÕES DE AUDITORIA	<p>Resultado da comparação entre as evidências de auditoria e os critérios previamente estabelecidos e identificação das causas e dos efeitos das respetivas discrepâncias, quando existem.</p> <p>(ver adicionalmente <i>conclusões de auditoria</i>)</p>
PARTES RELACIONADAS	<p>Entidades ligadas por uma relação de controlo, de influência significativa, de partilha de recursos, ou ainda relacionadas por via da realização de transações significativas, tomando-se como referência os critérios estabelecidos no referencial ou referenciais contabilísticos aplicáveis, nas normas ISSAI e ainda os critérios que sejam estabelecidos pelo Tribunal de Contas.</p>
PLANEAMENTO	<p>A primeira fase do processo de auditoria, a qual consiste no estabelecimento da estratégia de auditoria tendo em vista a redução do risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo.</p> <p>Os trabalhos de planeamento envolvem a recolha e avaliação de informações preliminares bem como a elaboração de um Plano Global de Auditoria.</p> <p>(ver adicionalmente <i>Execução, Estudo preliminar, Relatório, Seguimento e Plano Global de Auditoria</i>)</p>
PLANO GLOBAL DE AUDITORIA	<p>Documento a elaborar na fase de planeamento da auditoria, no qual se consubstancia a estratégia global de auditoria e a correspondente afetação de recursos, devendo incluir o âmbito, a direção, a supervisão, a previsão dos trabalhos de auditoria a realizar e a respetiva calendarização. Este plano é orientador para a elaboração do programa de auditoria no qual se concretiza detalhadamente essa estratégia.</p> <p>(ver adicionalmente <i>Planeamento</i>)</p>
PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO	<p>Audição dos responsáveis individuais, serviços, organismos e demais entidades interessadas e sujeitas aos poderes de jurisdição e controlo financeiro do Tribunal de Contas. Nos termos da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, a audição é realizada antes de o Tribunal formular juízos públicos de apreciação, censura ou condenação.</p> <p>De acordo com a mesma lei, aos responsáveis é ainda assegurado, previamente à instauração dos processos de efetivação de responsabilidades, bem como dos processos de multa, o direito de serem ouvidos sobre os factos que lhes são imputados, a respetiva qualificação, o regime legal e os montantes a repor ou a pagar, tendo, para o efeito, acesso à informação disponível nas entidades ou organismos respetivos, bem como do processo de auditoria.</p>
PROCEDIMENTOS	<p>Procedimentos de auditoria a executar tendo em vista a obtenção de</p>

ADICIONAIS DE AUDITORIA	<p>evidências suficientes e apropriadas quanto à eficácia operacional dos controlos, por via da realização de “testes aos controlos”, e à existência de distorções materialmente relevantes sobre a matéria auditada, por via da realização de “procedimentos substantivos”.</p> <p>Correspondem a uma das duas categorias de procedimentos de auditoria, quando classificados em função da respetiva finalidade.</p> <p>(ver adicionalmente <i>procedimentos de auditoria, testes aos controlos e procedimentos substantivos</i>)</p>
PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS	<p>Técnica de auditoria baseada no exame da informação financeira, comparando-a e indagando sobre a existência de relação plausível dos dados obtidos com outros dados financeiros e não financeiros, incluindo a compreensão de flutuações, inconsistências de informação ou evoluções significativas não esperadas.</p> <p>(ver adicionalmente <i>Técnicas de auditoria</i>)</p>
PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS SUBSTANTIVOS	<p>Subtipo de procedimentos substantivos que consiste na análise da informação financeira e não financeira, em função de relacionamentos plausíveis dos dados disponíveis, com o objetivo de avaliar a existência de indícios de distorções materialmente relevantes. Os procedimentos analíticos abrangem também a averiguação de flutuações inesperadas ou que sejam inconsistentes com outra informação relevante obtida. São geralmente aplicáveis a grandes volumes de operações.</p> <p>(ver adicionalmente <i>procedimentos substantivos</i>)</p>
PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	<p>Execução do método e a utilização das técnicas de auditoria tendo em vista obter e examinar as evidências de auditoria. Os procedimentos de auditoria compreendem os procedimentos de avaliação do risco e os procedimentos adicionais de auditoria.</p> <p>(ver adicionalmente <i>método de auditoria, técnicas de auditoria e ainda procedimentos de avaliação de risco e procedimentos adicionais de auditoria</i>)</p>
PROCEDIMENTOS DE AVALIAÇÃO DO RISCO	<p>Procedimentos de auditoria destinados a proporcionar uma compreensão da entidade(s) auditada(s) e o respetivo meio envolvente, bem como o ambiente de controlo e os respetivos procedimentos de controlo adotados. Deste modo, os procedimentos de avaliação do risco constituem uma base para a avaliação do controlo interno, atendendo à necessidade de o Tribunal emitir um juízo autónomo sobre a fiabilidade do controlo interno.</p> <p>Correspondem a uma das duas categorias de procedimentos de auditoria, quando classificados em função da respetiva finalidade.</p> <p>(ver adicionalmente <i>procedimentos de auditoria</i>)</p>
PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS	<p>Procedimentos adicionais de auditoria destinados à deteção de distorções materialmente relevantes sobre a matéria objeto de auditoria. Os procedimentos substantivos incluem a execução de “testes de pormenor” e de “procedimentos analíticos substantivos”.</p> <p>(ver adicionalmente <i>testes de pormenor (ou detalhe) e procedimentos analíticos substantivos</i>)</p>

PROCESSO DE AUDITORIA	<p>Consubstanciação física ou eletrónica do modo de realização de uma auditoria constituído pelas fases de planeamento, execução, relatório e seguimento de recomendações.</p> <p>(ver adicionalmente <i>Execução, Planeamento, Relatório e Seguimento</i>)</p>
PROGRAMA DE AUDITORIA	<p>Documento a elaborar na fase de execução da auditoria, no qual se especifica em pormenor a natureza, a calendarização e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria previstos no Plano Global de Auditoria, bem como a correspondente afetação dos recursos necessários.</p> <p>(ver adicionalmente <i>Execução e Plano Global de Auditoria</i>)</p>
RECÁLCULO	<p>Técnica de auditoria que consiste na verificação da exatidão numérica de documentos ou registos originalmente executados, levada a cabo pelo auditor.</p> <p>(ver adicionalmente <i>Técnicas de auditoria</i>)</p>
REEXECUÇÃO	<p>Técnica de auditoria que envolve a reconstituição ou reprocessamento pelos auditores, de procedimentos contabilísticos ou controlos originalmente executados.</p> <p>(ver adicionalmente <i>Técnicas de auditoria</i>)</p>
RELATÓRIO	<p>Uma das quatro fases do processo de auditoria, que tem por propósito a comunicação eficaz dos resultados dos trabalhos de auditoria à entidade auditada, a outras entidades envolvidas, às partes interessadas na auditoria e aos cidadãos em geral.</p> <p>O relatório consiste no produto final de um processo que se inicia com a elaboração de um relato de auditoria e se concretiza nas etapas seguintes:</p> <ol style="list-style-type: none">Relato – consubstancia o resultado dos trabalhos de auditoria, enviado para contraditório;Anteprojecto de relatório – documento, sempre que possível estruturado à semelhança do relato de auditoria, que integra o exame do contraditório apresentado pelos auditores ao Juiz Relator;Projecto de relatório – documento apresentado pelo Juiz Relator, que fixa o texto, a apresentar ao Tribunal para apreciação e aprovação;Relatório – documento final tal como aprovado pelo Tribunal comunicando os resultados e as recomendações da auditoria. <p>(ver adicionalmente <i>Execução, Planeamento, Seguimento</i>)</p>
RESPOSTAS GLOBAIS DE AUDITORIA	<p>Ação dos auditores perante riscos identificados de distorção material, a qual, em função da avaliação do risco inerente (Ri) e da compreensão obtida do risco de controlo (Rc), pode envolver medidas como a revisão da natureza, calendarização e extensão dos procedimentos de auditoria, a afetação de recursos humanos especializados ou mais experientes à equipa de auditoria, o exercício de supervisão com maior detalhe, entre outras.</p>

(ver adicionalmente *procedimentos substantivos, risco inerente (R_i) e risco de deteção (R_d)*)

RISCO DE AUDITORIA Possibilidade de o relatório e as conclusões de auditoria serem incorretas, incompletas ou inadequadas e o correspondente juízo de auditoria não ser apropriado à realidade auditada. O risco de auditoria representa o oposto da segurança dos trabalhos de auditoria.

(ver adicionalmente *níveis de segurança dos trabalhos realizados, segurança razoável, segurança limitada e risco de auditoria*)

RISCO DE CONTROLO (R_c) Possibilidade de ocorrerem distorções materiais que não são oportunamente prevenidas ou detetadas e corrigidas pelo sistema de controlo interno implementado.

(ver adicionalmente *componentes do risco, risco inerente (R_i) e risco de deteção (R_d)*)

RISCO DE DETEÇÃO (R_d) Risco de os procedimentos substantivos executados pelos auditores não identificarem distorções materialmente relevantes.

(ver adicionalmente *componentes do risco, risco inerente (R_i) e risco de controlo (R_c)*)

RISCO DE DISTORÇÃO MATERIAL Corresponde à probabilidade de ocorrer um ou mais desvios do objeto da auditoria face aos critérios de referência estabelecidos para a sua apreciação, suscetível de, no seu conjunto, influenciarem os utilizadores das respetivas informações.

No contexto do modelo de risco de auditoria, o risco inerente e o risco de controlo representam, conjuntamente, o risco de distorção material, sendo este último uma função dos dois primeiros e, nesta medida, uma das duas componentes do risco de auditoria [Ra = f(R_i ; R_c) x R_d].

(ver adicionalmente *materialidade, modelo do risco de auditoria, risco inerente e risco de controlo*)

RISCO INERENTE (R_i) Suscetibilidade de a matéria objeto de auditoria ser afetada por distorções materiais em resultado das próprias características da entidade auditada ou do contexto em que esta opera ou do tipo de operação examinada, antes de considerados os controlos internos instituídos.

(ver adicionalmente *componentes do risco, risco de controlo (R_c) e risco de deteção (R_d)*)

SEGUIMENTO (DE RECOMENDAÇÕES) Uma das quatro fases do processo de auditoria, a qual se materializa na ação do Tribunal para o apuramento periódico do grau de acolhimento das recomendações constantes dos seus relatórios de auditoria e controlo, bem como do respetivo impacto na correção de insuficiências detetadas, com vista à melhoria da gestão pública.

(ver adicionalmente *Execução, Planeamento, Relatório*)

SEGURANÇA LIMITADA Também designada por segurança negativa. Corresponde à garantia acerca

	<p>da inexistência de evidências quanto à não conformidade do objeto de revisão, em todos os aspetos relevantes e materiais, com os critérios estabelecidos. Este tipo de segurança está usualmente associada a trabalhos de revisão e não de auditoria.</p> <p>(ver adicionalmente níveis de segurança dos trabalhos realizados e segurança razoável)</p>
SEGURANÇA RAZOÁVEL	<p>Também designada por segurança positiva. Corresponde à garantia de que, em regra, os trabalhos desenvolvidos permitem expressar um juízo de forma positiva, ou seja, que o objeto da auditoria está ou não conforme, em todos os aspetos relevantes e materiais, com os critérios estabelecidos.</p> <p>(ver adicionalmente níveis de segurança dos trabalhos realizados e segurança limitada)</p>
SUPERVISÃO E REVISÃO	<p>Procedimentos do controlo interno da qualidade das auditorias, assegurados pelos dirigentes responsáveis de acordo com as orientações fixadas pelos Juízes da Área, nos termos das normas de funcionamento das Secções do Tribunal.</p> <p>A revisão dos trabalhos de auditoria consiste na confirmação de que os trabalhos de auditoria cumprem os requisitos determinados pelo Tribunal e que os auditores atuaram em conformidade com os princípios, normas e procedimentos legais e regulamentares. A revisão é concretizada nas várias fases da auditoria através dos vários níveis de supervisão.</p>
TÉCNICAS DE AUDITORIA	<p>Respeitam ao modo de aplicação dos procedimentos de auditoria, tendo em vista a obtenção e tratamento das evidências de auditoria. A execução de um procedimento de auditoria pode envolver a aplicação de uma ou mais técnicas, de forma autónoma ou combinada.</p>
TESTES AOS CONTROLOS	<p>Procedimentos adicionais de auditoria que consistem na obtenção e exame de evidências quanto à eficácia operacional dos controlos-chave da entidade auditada no que respeita à prevenção, deteção e correção de distorções materialmente relevantes.</p> <p>(ver adicionalmente controlos-chave e controlo interno)</p>
TESTES DE PORMENOR	<p>Subtipo de procedimentos substantivos que consiste na confirmação do adequado processamento contabilístico, do suporte documental, da exatidão aritmética, do reconhecimento, da apresentação ou a divulgação de transações, saldos ou outros elementos.</p> <p>(ver adicionalmente procedimentos substantivos)</p>
TRÊS PARTES DA AUDITORIA	<p>Um dos elementos básicos das auditorias no Tribunal de Contas, a par dos critérios de auditoria e dos níveis de segurança da auditoria. As três partes da auditoria correspondem às entidades necessariamente consideradas nas auditorias do Tribunal de contas: os auditores, os responsáveis e os demais destinatários ou interessados.</p> <p>(ver adicionalmente critérios de auditoria e níveis de segurança dos trabalhos realizados)</p>

ZELO PROFISSIONAL

Dever dos auditores que se concretiza no planejamento e condução das auditorias com diligência e objetividade, mantendo um elevado comportamento profissional, evitando qualquer conduta que possa ser suscetível de desacreditar o seu trabalho.

ÍNDICE REMISSIVO

A

- Acontecimentos subsequentes
127, 129
- Amostragem
78, 102, 129
- Auditoria combinada
36, 129
- Auditoria de conformidade
35, 37, 129
- Auditoria de resultados
34, 37, 129
- Auditoria de seguimento
38, 129
- Auditoria financeira
33, 37, 130
- Avaliação global do sistema de controlo interno
100, 101, 130

C

- Ceticismo profissional
46, 57, 99, 130
- Componentes do controlo interno
80, 97, 130
- Componentes do risco
49, 50, 130
- Conclusões de auditoria
35, 93, 98, 103, 104, 105, 106, 130
- Confirmação
78, 131
- Continuidade
126, 131
- Controlo de qualidade
43, 44, 131
- Controlo interno
93, 98, 99, 131
- Controlos-chave
50, 99, 103, 118, 131
- Critérios de auditoria
26, 27, 37, 131

D

- Declaração de responsabilidade
87, 131
- Documentação de auditoria
59, 131

E

- Economia
34, 61, 62, 132
- Eficácia
34, 61, 62, 132
- Eficácia operacional dos controlos
82, 85, 99, 132
- Eficiência
34, 61, 62, 132
- Ênfases
107, 132
- Estimativas contabilísticas
125, 132
- Estratégia de auditoria
75, 76, 86, 93, 96, 118, 120, 135
- Estudo preliminar
94, 96, 132
- Evidências de auditoria
76, 79, 81, 85, 98, 103, 104, 107, 133
- Execução
93, 98, 133

I

- Impossibilidade de juízo
107, 133
- Inquérito e indagação
78, 83, 133
- Inspeção
78, 83, 133

J

- Juízo de auditoria
106, 133

Juízo de auditoria desfavorável
107, 134

Juízo de auditoria favorável
106, 134

Juízo profissional dos auditores
57, 134

L

Limiar de materialidade
53, 56, 97, 98, 134

M

Materialidade
51, 53, 54, 55, 56, 61, 75, 98, 135

Materialidade de desempenho
54, 135

Método de auditoria
48, 56, 75, 77, 81, 85, 93, 98, 135

Modelo de risco de auditoria
49, 50, 51, 56, 75, 101, 135

N

Níveis de segurança dos trabalhos realizados
27, 49, 50, 56, 77, 135

O

Objeto de auditoria
25, 26, 35, 36, 37, 38, 56, 59, 62, 94, 98, 135

Observação
78, 83, 136

Observações de auditoria
105, 106, 136

P

Partes relacionadas
125, 136

Planeamento
93, 97, 116, 136

Plano Global de Auditoria
93, 96, 98, 118, 136

Princípio do contraditório
11, 58, 59, 104, 105, 106, 119, 136

Procedimentos adicionais de auditoria
77, 81, 85, 86, 97, 98, 102, 103, 118, 136

Procedimentos analíticos
78, 137

Procedimentos analíticos substantivos
77, 85, 137

Procedimentos de auditoria
48, 52, 71, 75, 97, 137

Procedimentos de avaliação do risco
48, 77, 79, 81, 82, 85, 96, 98, 103, 137

Procedimentos substantivos
49, 75, 77, 81, 85, 86, 98, 137

Processo de auditoria
93, 117, 138

Programa de Auditoria
96, 102, 138

R

Recálculo
78, 138

Recomendações
93, 98, 106, 108, 109, 139

Reexecução
78, 83, 138

Relatório
45, 46, 89, 93, 104, 105, 106, 108, 138

Respostas globais de auditoria
49, 81, 97, 99, 118, 120, 138

Risco de auditoria
43, 46, 56, 75, 85, 96, 98, 101, 115, 120, 139

Risco de controlo (Rc)
49, 50, 81, 96, 99, 101, 118, 120, 139

Risco de deteção (Rd)
49, 50, 51, 75, 101, 139

Risco de distorção material
49, 50, 51, 75, 81, 101, 139

Risco inerente (Ri)
49, 50, 81, 96, 99, 120, 139

S

Seguimento de Recomendações
93, 109, 139

Segurança limitada
25, 28, 47, 139

Segurança razoável
25, 28, 45, 47, 140

Supervisão e revisão
140

T

Técnicas de auditoria

77, 78, 79, 83, 102, 140

Testes aos controlos

75, 77, 79, 82, 84, 86, 98, 99, 103, 140

Testes de pormenor

77, 85, 103, 140

Três partes da auditoria

25, 140

Z

Zelo profissional

57, 141

ÍNDICE GERAL

NOTA DE APRESENTAÇÃO	3
ESTRUTURA DO MANUAL	5
INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I	5
1. QUADRO JURÍDICO E INSTITUCIONAL DO TRIBUNAL.....	9
1.1. MANDATO DA AUDITORIA	9
1.2. O QUADRO JURÍDICO.....	10
1.3. POLÍTICAS E NORMAS DE AUDITORIA DO TRIBUNAL.....	11
1.4. ESTRUTURA CONCEITUAL DAS NORMAS DE AUDITORIA DO TRIBUNAL	12
1.5. ENQUADRAMENTO DA PROGRAMAÇÃO DAS AUDITORIAS DO TRIBUNAL	13
CAPÍTULO II	15
2. OBJETIVOS DAS AUDITORIAS DO TRIBUNAL.....	19
CAPÍTULO III	21
3. ELEMENTOS DE AUDITORIA	25
3.1. AS TRÊS PARTES DA AUDITORIA.....	25
3.2. OBJETO E CRITÉRIOS DE AUDITORIA	26
3.3. NÍVEIS DE SEGURANÇA DOS TRABALHOS DE AUDITORIA.....	27
CAPÍTULO IV	29
4. TIPOS DE AUDITORIA	33
4.1. A AUDITORIA FINANCEIRA.....	33
4.2. A AUDITORIA DE RESULTADOS	34
4.3. A AUDITORIA DE CONFORMIDADE	35
4.4. A AUDITORIA COMBINADA.....	36
4.5. A AUDITORIA DE SEGUIMENTO	38
CAPÍTULO V.....	39
5. PRINCÍPIOS GERAIS DE AUDITORIA.....	43
5.1. APLICÁVEIS A TODOS OS TIPOS DE AUDITORIA	44
5.1.1. <i>Ética, independência e outros valores</i>	44
5.1.2. <i>Controlo de qualidade</i>	44
5.1.3. <i>Gestão e competências da equipa de auditoria</i>	46
5.1.4. <i>Risco de auditoria</i>	46
5.1.4.1. <i>Noção</i>	46
5.1.4.2. <i>Elementos fundamentais</i>	47
5.1.5. <i>Materialidade</i>	51
5.1.5.1. <i>Noção</i>	51
5.1.5.2. <i>Elementos fundamentais</i>	52
5.1.6. <i>Juízo, ceticismo e zelo profissionais</i>	57

5.1.7. Comunicação.....	58
5.1.7.1. Enquadramento	58
5.1.7.2. Elementos fundamentais	58
5.1.8. Documentação de auditoria.....	59
5.2. APLICÁVEIS A AUDITORIAS DE RESULTADOS	61
5.2.1. Objetivo da auditoria de resultados.....	61
5.2.2. Abordagem da auditoria de resultados	62
5.2.3. Critérios na auditoria de resultados	62
CAPÍTULO VI	63
6. UTILIZAÇÃO DE TRABALHOS DE TERCEIROS.....	67
6.1. UTILIZAR OS TRABALHOS DE AUDITORES INTERNOS	67
6.2. UTILIZAR OS TRABALHOS DE PERITOS EXTERNOS	68
CAPÍTULO VII	71
7. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	75
7.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS	75
7.2. CONCEBER E EXECUTAR PROCEDIMENTOS DE AVALIAÇÃO DO RISCO	79
7.3. CONCEBER E EXECUTAR PROCEDIMENTOS ADICIONAIS DE AUDITORIA.....	81
7.3.1. Planear testes aos controlos	82
7.3.2. Planear procedimentos substantivos	85
7.3.3. Executar procedimentos adicionais de auditoria	85
7.4. OBTER DECLARAÇÕES DE RESPONSABILIDADE	87
CAPÍTULO VIII	89
8. PROCESSO DE AUDITORIA	93
8.1. PLANEAMENTO DA AUDITORIA	93
8.1.1. Estudo preliminar.....	94
8.1.2. Plano Global de Auditoria	96
8.2. EXECUÇÃO DA AUDITORIA	98
8.2.1. Respostas globais de auditoria	99
8.2.2. Avaliar o controlo interno	99
8.2.3. Elaborar o Programa de Auditoria	102
8.2.4. Obter e avaliar evidências.....	102
8.2.5. Formular conclusões	104
8.3. RELATO/RELATÓRIO.....	105
8.3.1. Elaborar o Relato/Relatório	105
8.3.2. Emitir juízo de auditoria	106
8.3.3. Formular recomendações.....	108
8.4. SEGUIMENTO.....	109
9. O RISCO NA ABORDAGEM DA AUDITORIA	115
PARTE A – COMPREENSÃO DA ENTIDADE	117
PARTE B – ESTRATÉGIA DE AUDITORIA	118
PARTE C – RESPOSTA AO RISCO	118
PARTE D – CONCLUSÃO DOS TRABALHOS (ATÉ AO RELATO).....	119
CAPÍTULO X	121
10. OUTRAS MATÉRIAS A CONSIDERAR EM AUDITORIA	125

10.1. ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS.....	125
10.2. PARTES RELACIONADAS.....	125
10.3. CONTINUIDADE.....	126
10.4. ACONTECIMENTOS SUBSEQUENTES.....	127
GLOSSÁRIO.....	129
ÍNDICE REMISSIVO.....	143
ÍNDICE GERAL.....	147
ANEXOS.....	151
ANEXO I - <i>NORMAS (ISSAI) DA INTOSAI - PRINCÍPIOS GERAIS</i>	153
ANEXO II - <i>NOTAS TÉCNICAS</i>	155

ANEXOS

ANEXO I – NORMAS (ISSAI) DA INTOSAI – PRINCÍPIOS GERAIS

NÚMERO	DESIGNAÇÃO	CONTEÚDO
Princípios fundadores e Pré-requisitos para o funcionamento das ISC		
ISSAI 1	A Declaração de Lima (1977)	Contém os princípios fundadores da INTOSAI.
ISSAI 10	Declaração do México sobre a independência das SAI (2007)	Declara oito princípios fundamentais para a independência que decorrem da Declaração de Lima.
ISSAI 12	Valores e benefícios das ISC (2013)	Elenca princípios relativos à forma como as ISC podem fazer a diferença para a vida dos cidadãos, tais como: salvaguardar a independência das ISC; acolher as recomendações das auditorias; fortalecer a integridade e transparência do governo e das entidades públicas; comunicar com os intervenientes de forma eficaz; assegurar o bom governo das ISC; e potencializar os recursos através da formação e partilha de conhecimentos.
ISSAI 20	Princípios de Transparência e Prestação de Contas (2010)	Apresenta os princípios sobre a estrutura organizacional, estratégia, boa governação, atividades realizadas, divulgação de informação, transparência dos processos de trabalho e de produtos, comunicação aberta com a comunicação social, aplicáveis às ISC.
ISSAI 30	Código de Ética (1998)	Indica os valores e princípios orientadores do trabalho dos auditores e requisitos éticos incorporados nos conceitos de: integridade, independência, objetividade, neutralidade política, conflito de interesses, confidencialidade e competência.
ISSAI 40	Controlo de Qualidade para as ISC (2010)	Estabelece um sistema de controlo de qualidade para as ISC, abrangendo os elementos seguintes: liderança, requisitos éticos, aceitação de trabalhos, recursos humanos, desempenho e acompanhamento do sistema de controlo de qualidade do trabalho realizado.
Princípios fundamentais de auditoria		
ISSAI 100	Princípios Fundamentais de Auditoria do Sector Público (2013)	Estabelece os princípios fundamentais de auditoria do sector público, referindo os seguintes aspetos: objetivo das ISSAI, elementos de auditoria do setor público, requisitos organizacionais relacionadas com o controlo de qualidade e a ética, objetivos da auditoria, tipos de auditoria, desempenho do auditor, destinatários e critérios, incluindo os princípios relacionados com o processo de auditoria.
ISSAI 200	Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira (2013)	Aborda os princípios-chave relacionados com a auditoria financeira no setor público, preparada de acordo com uma estrutura de relatório financeiro. Baseia-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100 e desenvolve-os para adequá-los ao contexto específico da auditoria financeira, constituindo também a base para as normas de auditoria relacionadas com a auditoria financeira (ISSAI 1000-1810).
ISSAI 300	Princípios Fundamentais de Auditoria de Resultados (2013)	Inclui no âmbito da auditoria de resultados: o quadro referencial para a auditoria de resultados, os elementos de auditoria, os princípios gerais de auditoria e os princípios relacionados com o processo de auditoria. Baseia-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100 e desenvolve-os para adequá-los ao contexto específico deste tipo de auditoria, constituindo também a base para as normas de auditoria relacionadas com a auditoria de resultados (ISSAI 3000-3200).
ISSAI 400	Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade (2013)	Inclui no âmbito da auditoria de conformidade: o quadro referencial para a auditoria de conformidade, os elementos de auditoria, os princípios gerais de auditoria e os princípios relacionados com o processo de auditoria. Baseia-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100 e desenvolve-os para adequá-los ao contexto específico deste tipo de auditoria, constituindo também a base para as normas de auditoria relacionadas com a auditoria de conformidade (ISSAI 4000-4200).

ANEXO II - NOTAS TÉCNICAS

- ¹ As normas INTOSAI estão enquadradas no *INTOSAI's Framework of Professional Standards (IFPS)*, sendo divididas em ISSAIs e INTOSAI GOVs. Ver a pág. 12.
- ² Tendo por finalidade uma melhor compreensão do IFPS aplicável aos princípios de auditoria vertidos neste Manual, sugere-se a consulta do quadro de normas das ISSAI adaptado ao ambiente do Tribunal, vide Diagrama 2 – A estrutura concetual das normas e diretrizes do Tribunal de Contas. Ver a pág. 12.
- ³ O objeto de uma auditoria de conformidade pode ser geral ou específico. Alguns tipos de objeto são quantitativos, de que são exemplo os pagamentos que devem cumprir certas condições, enquanto outros são qualitativos, caso de comportamento ou a aderência a requisitos processuais, podendo apresentar uma natureza mais subjetiva. Ver a pág. 26.
- ⁴ Estes critérios podem incluir a lei aplicável, incluindo o direito orçamental, os princípios básicos do direito, atos legislativos, decisões parlamentares, outras determinações legais, orientações e diretrizes, contratos e acordos. Ver a pág. 37.
- ⁵ As razões do não acolhimento de recomendações podem decorrer de acontecimentos supervenientes, e.g. medidas legislativas, extinção de entidade, conclusão do projeto. Ver a pág. 38.
- ⁶ A LOPTC prevê na alínea j) do n.º 1 do artigo 65.º que o não acatamento reiterado e injustificado das recomendações do Tribunal pode dar origem à aplicação de multa. Ver a pág. 38.
- ⁷ Às auditorias do Tribunal aplicam-se os valores e os princípios vertidos na ISSAI 30 – Código de Ética, bem como disposições internas como sejam: Despacho n.º 4/2013-GP, de 20 de janeiro, respeitante à acumulação de funções; Despacho n.º 8/2013 – GP, de 12 de fevereiro, e Despacho n.º 6/2014 – GP, de 18 de fevereiro, sobre a declaração de inexistência de conflitos de interesses. Ver a pág. 44.
- ⁸ A “ISSAI 40 – Controlo de Qualidade para as ISC” institui as orientações gerais sobre o sistema de controlo de qualidade estabelecido ao nível organizacional para cobrir todos os trabalhos relativos a ações de controlo, nomeadamente quanto às auditorias, qualquer que seja o seu tipo. Ver a pág. 44.
- ⁹ O controlo de qualidade nas ISC assenta, em termos gerais, nos princípios instituídos na ISSAI 40 da INTOSAI, adaptados da ISQC1 da IFAC, estabelecendo um quadro global para o controlo de qualidade, especialmente dos trabalhos de auditoria, e nesse âmbito descreve as medidas que são relevantes para a obtenção de alta qualidade no ambiente do setor público. Ver a pág. 44.
- ¹⁰ Para efeitos do presente manual, o risco de auditoria não abrange a possibilidade de ser emitido um relatório e correspondente juízo de auditoria tendo por base a conclusão de que as demonstrações financeiras estão afetadas por distorções materiais quando, na realidade, não estejam. É comumente reconhecido que este risco é geralmente insignificante (Cf. ISSAI 1200: A33). Além deste aspeto, o risco de auditoria é um termo técnico que, na aceção que lhe é atribuída no presente manual, se relaciona com o processo de auditoria, orientado à deteção de possíveis distorções nas demonstrações financeiras, e não abrange questões relacionadas com riscos de nível institucional que poderão resultar da auditoria realizada, como é o caso do risco reputacional. Ver a pág. 47.
- ¹¹ A avaliação adequada dos riscos inerente (R_i) e de controlo (R_c) pode ocorrer de forma separada ou combinada, dependendo da metodologia e das técnicas de auditoria aplicadas (cf. ISSAI 1200:A40). Ver a pág. 50.
- ¹² O adequado planeamento da auditoria, a afetação de pessoal qualificado à equipa de auditoria, o ceticismo profissional e a supervisão e revisão do trabalho de auditoria contribuem para a melhoria da eficácia de um procedimento de auditoria e da sua aplicação. Ver a pág. 51.
- ¹³ Vejam-se os seguintes exemplos acerca do efeito do risco de distorção sobre o risco de deteção a ser determinado pelos auditores (ver a pág. 51):
 - Elevado risco de existência de distorções materialmente relevantes:

- Se for estabelecido o limite máximo de 5% para o risco de auditoria aceitável (R_a) e
 - Se os riscos inerente e de controlo forem avaliados preliminarmente como altos, ou seja, por exemplo $R_i=1$ e $R_c=1$, e $f(R_i; R_c)=1$, em virtude de, por exemplo, as atividades da entidade auditada serem executadas em grande número, revestirem-se de especial complexidade financeira e serem fortemente reguladas, e os controlos instituídos apresentam importantes insuficiências.
 - Então o risco de deteção que os auditores devem estar dispostos a assumir terá como limite 5%, ou seja: $R_a=f(R_i; R_c)*R_d \Leftrightarrow 0,05=1*R_d \Leftrightarrow R_d=0,05 \Leftrightarrow R_d= 5\%$.
 - Baixo risco de existência de distorções materialmente relevantes:
 - Se for estabelecido o limite máximo de 5% para o risco de auditoria aceitável (R_a) e
 - Se os riscos inerente e de controlo forem avaliados preliminarmente como baixos, como resultado de os auditores terem concluído preliminarmente pela inexistência de fatores específicos que concorram para a existência de distorções materiais, antes de considerados os controlos internos, e de existir uma expectativa de que o sistema de controlo interno é adequado [por exemplo $R_i=0,3$ e $R_c=0,5$, ou seja $f(R_i; R_c)=0,15$]
 - Então o risco de deteção que os auditores devem estar dispostos a assumir terá como limite 33%, ou seja: $R_a=f(R_i; R_c)*R_d \Leftrightarrow 0,05=0,15*R_d \Leftrightarrow R_d=0,33 \Leftrightarrow R_d= 33\%$.
- ¹⁴ A respeito das expectativas ou decisões dos utilizadores, devem ser considerados aspetos tão diferentes e abrangentes quanto o interesse público, os requisitos impostos por entidades reguladoras, as consequências para a sociedade, as preocupações das partes relacionadas com a entidade auditada, do público em geral e da imprensa, ou outros. Ver a pág. 51.
- ¹⁵ Por exemplo, no contexto de uma auditoria financeira, os auditores, ao realizarem procedimentos para avaliação da eficácia do sistema de controlo interno, poderão adotar critérios de materialidade distintos dos critérios considerados para o cálculo da materialidade definida para as demonstrações financeiras, estabelecendo, por exemplo, critérios de materialidade baseados na percentagem de operações ou montantes envolvidos nas atividades de controlo a examinar. Ver a pág. 52.
- ¹⁶ Constituem exemplos de circunstâncias que podem determinar a revisão do limiar de materialidade as alterações à envolvente externa suscetíveis de modificar a perceção que os utilizadores têm sobre a matéria auditada, ou o valor global das demonstrações financeiras revelar-se significativamente diferente do valor previsto quando foi fixado o limiar de materialidade na fase de planeamento. Ver a pág. 52.
- ¹⁷ O valor numérico da materialidade obtém-se pela aplicação de uma percentagem (limiar ou nível de materialidade) sobre uma base adequada ao cálculo da materialidade (eg. total do ativo, volume de vendas, resultados, total de gastos, despesas, receitas, etc.). Ver a pág. 53.
- ¹⁸ A escolha de um referencial para o cálculo da materialidade depende do juízo profissional dos auditores, cabendo-lhes levar em consideração fatores como sejam as expectativas dos utilizadores da informação objeto de auditoria, a natureza da entidade e respetiva estrutura de financiamento, a volatilidade do referencial, entre outros. É usual, no âmbito da auditoria financeira, a utilização de indicadores associados aos resultados económicos (e.g. resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos, resultado antes de impostos, ou total de vendas e prestações de serviços) ou associados a componentes do balanço (total do ativo ou balanço, total do ativo corrente, total do passivo corrente ou total do capital próprio). Ver a pág. 53.
- ¹⁹ A materialidade de desempenho é também usualmente designada por “materialidade de execução”. Ver a pág. 54.
- ²⁰ A relevância de uma adequada documentação de auditoria decorre, entre outros aspetos, do facto de esta constituir uma base indispensável à preparação do relatório de auditoria, incluindo das respetivas observações e juízo ou conclusões de auditoria, servir de evidência quanto à observância das normas de auditoria, facilitar o planeamento, a supervisão e a revisão da auditoria, apoiar o auditor no seu

- desenvolvimento profissional ou ainda poder constituir uma referência para futuras auditorias acerca do trabalho realizado. Ver a pág. 59.
- ²¹ Os objetivos SMART (S – specific, M – measurable, A – attainable, R – realistic, T – time-bound) são caracterizados pelos atributos que compõem a respetiva sigla. Ver a pág. 62.
- ²² Para além do controlo operacional de 1.º nível, existe o especial dever de colaboração dos órgãos de controlo interno (controlo sectorial – 2.º nível; e controlo estratégico – 3.º nível) para com o Tribunal, previsto no artigo 12.º da LOPTC. Ver a pág. 67.
- ²³ Apenas estão em causas as situações em que os auditores internos apresentam autonomamente o seu trabalho e não as situações em que a equipa de auditoria é integrada de peritos externos. Ver a pág. 67.
- ²⁴ No Tribunal, o recurso no exterior a empresas de auditoria e a consultores técnicos para a realização de tarefas indispensáveis ao exercício das suas funções quando estas não possam ser desempenhadas pelos Serviços de Apoio do Tribunal está expressamente previsto no n.º 1 do artigo 56.º da LOPTC, Lei n.º 98/97, de 26 de agosto. Ver a pág. 68.
- ²⁵ Caso os peritos externos não integrem a equipa de auditoria, elaboram relatórios cujas conclusões devem concorrer para a finalidade e objetivos da auditoria. Ver a pág. 68.
- ²⁶ Pode ser adequado solicitar que os peritos assinem um termo de confidencialidade, dado que o seu trabalho pode incidir sobre matérias relacionadas com sigilo de Estado ou abrangido pela reserva da vida privada, de que são exemplos matérias como defesa, saúde, serviços sociais e fiscalidade. Ver a pág. 69.
- ²⁷ As referidas estratégias de auditoria podem ser aplicadas a itens específicos (categorias de transações ou operações, saldos, entre outros) ou a um nível global nas áreas de auditoria. Ver a pág. 75.
- ²⁸ Sendo o caso, por exemplo, de uma rúbrica respeitante a poucas transações, em que os procedimentos substantivos podem ser realizados a mais baixo custo do que a realização combinada destes com testes aos controlos. Ver a pág. 75.
- ²⁹ Na auditoria de resultados o processo de recolha e exame de dados deve ser combinado em função de diferentes métodos que podem incluir para além das técnicas indicadas, as seguintes: grupos de referência, grupos alvo, estudos de casos, investigação comparativa e benchmarking. Ver a pág. 78.
- ³⁰ Nesse sentido, são exemplo as declarações de responsabilidade obtidas pelos auditores junto da gestão da entidade auditada. Ver a pág. 78.
- ³¹ E.g. o caso da observação da aplicação de normas de controlo interno pela entidade, no âmbito da compreensão e conhecimento do objeto da auditoria, ou a indagação acerca da assunção de obrigações com carácter regular. Ver a pág. 79.
- ³² É usual a consistência dos controlos e os intervenientes na sua aplicação poderem até estar fora da entidade auditada, como sejam os casos de informação financeira disponível na tutela ou em entidades terceiras, através de procedimentos de circularização. Ver a pág. 82.
- ³³ Quanto à sua natureza, os testes aos controlos podem apresentar 3 categorias: testes aos controlos de gestão de alto nível – controlos diretivos e detetivos realizados após o processamento das operações – e testes operacionais direcionados, por um lado, aos controlos-chave de operações individuais – processados manualmente ou de forma semiautomatizada – e, por outro, aos controlos-chave de aplicação automatizada – processados diretamente pelos sistemas da entidade. Ver a pág. 82.
- ³⁴ E.g. a combinação dos procedimentos pode incluir testes de controlo à conformidade com leis e regulamentos, ênfase no recurso a peritos ou a relatórios de auditoria interna, maior incidência de detalhe da supervisão da auditoria, ajustar à natureza, a calendarização e extensão dos procedimentos de auditoria. Ver a pág. 85.

- ³⁵ No caso da auditoria financeira, o auditor deve exigir que o gestor lhe preste declaração sobre o cumprimento com as responsabilidades quanto à preparação das demonstrações financeiras, ao registo de todas as transações e à prestação de informações relevantes. Ver a pág. 87.
- ³⁶ Os testes ao alinhamento de riscos e controlos das entidades públicas pode ser assegurado pelo exame dos PPRG (Planos de Prevenção de Riscos de Gestão) ou dos PPRCIC (Planos de Prevenção de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas) aplicados ao setor público como resultado da Recomendação do CPC 1/2009, de 1 de Julho, e da apreciação de modelos de risco no âmbito da governação das entidades, como é o caso do “Modelo de três linhas de defesa”, conforme Declaração do IIA – *The Institute of Internal Auditors*. Ver a pág. 96.
- ³⁷ A recolha das evidências deve ser feita através do desenho de fluxogramas, elaboração de narrativas, testes de *walkthrough*, entrevistas e do uso de questionários de controlo interno direcionados para as áreas a examinar. Ver a pág. 99.
- ³⁸ A conclusão acerca da arquitetura do sistema de controlo interno culminará no desenvolvimento de uma expectativa de confiança ou de não confiança nesse mesmo sistema, em função da qual será adotado um dos dois métodos de auditoria: método direto focalizado em procedimentos substantivos ou método indireto, focalizado na confiança no sistema de controlo interno instituído. Ver a pág. 99.
- ³⁹ A recolha das evidências deve ser feita com base na avaliação do ambiente de controlo, segundo determinados fatores, combinada com a avaliação dos questionários de controlo interno direcionados para as áreas a examinar. Ver a pág. 99.
- ⁴⁰ A realizar na condição de os auditores terem seguido o método indireto, focalizado na confiança no sistema de controlo interno instituído, vide Diagrama 9 – Adoção da estratégia de auditoria. Ver a pág. 99.
- ⁴¹ A recolha das evidências deve ser feita com base em amostras de transações e de controlos-chave durante o exercício e, em regra, utiliza quatro técnicas: inquéritos, observação, inspeção e reexecução, ou uma combinação destas. Ver a pág. 99.
- ⁴² Podem ser exemplo de situações excecionais o registo não rigoroso ou incompleto de classes de transações ou saldos de contas, de rotina e significativos, cujas características muitas vezes permitem processamento altamente automatizado com pouca ou nenhuma intervenção humana. Em tais casos, os controlos da entidade sobre tais riscos são relevantes para a auditoria e o auditor deve obter a compreensão deles. Ver a pág. 100.
- ⁴³ No âmbito do método baseado na confiança no sistema de controlo interno. Ver a pág. 100.
- ⁴⁴ E.g. teste aos controlos relativos à verificação do saldo de caixa ou a contagem física do inventário pela entidade no final do período. Ver a pág. 100.
- ⁴⁵ Como é o caso da fiscalização orçamental exercida ao longo do ano, prevista no art.º 36.º da LOPTC. Ver a pág. 100.
- ⁴⁶ Uma vez que o Rc é avaliado pelo auditor, com base nos resultados obtidos pela realização dos testes aos controlos, caso o Rc seja avaliado como alto, significa que a avaliação global do sistema de controlo interno é deficiente (cf. Diagrama 7 – Relação das componentes do modelo de risco em auditoria e Diagrama 17 – Processo de avaliação global do sistema de controlo interno). Ver a pág. 101.
- ⁴⁷ Ao definir a amostra os auditores devem considerar os objetivos do procedimento de auditoria e parâmetros como sejam a base da seleção da amostra, as características da população, o nível de confiança, o erro tolerável, a dimensão da amostra, entre outros elementos que devem integrar o plano de amostragem (cfr. Guia de Amostragem Estatística – aplicação em auditoria, Tribunal de Contas, 2010). Ver a pág. 102.
- ⁴⁸ E. g. a evidência de auditoria recolhida na sequência da execução de procedimentos substantivos pode não corresponder à evidência de auditoria obtida com a execução de testes aos controlos. Ver a pág. 102.

-
- ⁴⁹ A respeito da fiabilidade é de destacar a existência ou inexistência de controlos eficazes sobre a preparação da informação gerada pela entidade auditada, os quais devem ser objeto de teste pelos auditores. A fiabilidade das evidências de auditoria é determinada pela sua fonte, interna (sujeita a procedimentos de controlo interno), externa (independente à entidade) ou produzida pelo auditor (e.g. observação ou inspeção de um controlo), e pela sua natureza (física, documental, oral e analítica). Ver a pág. 103.
- ⁵⁰ No que diz respeito à suficiência da evidência, quanto maior o risco, mais evidências serão necessárias. No tocante à sua qualidade, quanto mais alta a qualidade da evidência, menor a quantidade necessária. Ver a pág. 103.
- ⁵¹ Os procedimentos adicionais de auditoria incluem as técnicas de confirmação, recálculo, reexecução e amostragem, bem como as técnicas já utilizadas preferencialmente no âmbito dos procedimentos de avaliação de risco (inquérito e indagação, procedimentos analíticos, observação, inspeção). Ver a pág. 104.
- ⁵² No caso das auditorias de resultados, os relatórios têm de apresentar uma clara relação entre os objetivos, os critérios, as observações de auditoria, as conclusões e as recomendações. O relatório deve responder às questões de auditoria ou explicar quando essa resposta não é possível. Ver a pág. 106.
- ⁵³ Uma limitação de âmbito de auditoria – que pode igualmente levar a um juízo desfavorável ou mesmo a uma impossibilidade de juízo – pode resultar, designadamente, da inexistência ou ineficácia do sistema de controlo interno, da falta ou inadequação de registos ou documentos ou da impossibilidade de aplicação dos métodos e técnicas de auditoria que sejam considerados necessários nas circunstâncias. Ver a pág. 106.
- ⁵⁴ E.g. erros, omissões ou deficiências no relato financeiro ou em matéria de legalidade, regularidade e controlo interno que afetem a fiabilidade das contas. Ver a pág. 107.
- ⁵⁵ O mesmo juízo deve ser formulado em casos de falta de prestação de contas ou prestação de contas com carácter provisório ou com faltas e insuficiências que impossibilitem a sua apreciação. Ver a pág. 107.
- ⁵⁶ No caso do sector público, o Conselho de Prevenção da Corrupção - CPC, no âmbito das suas competências, continua a desenvolver um trabalho de difusão de boas práticas de controlo, ao sensibilizar todas as entidades públicas para a importância de os organismos adotarem os seus Planos de Prevenção de Riscos como um instrumento de gestão. Ver a pág. 115.
- ⁵⁷ Costuma ser referência agrupar os riscos de gestão em categorias, sendo exemplo disso os seguintes riscos: estratégico, de ética, financeiro, operacional, de conformidade, de liderança, de tecnologias de informação e de comunicação. Ver a pág. 116.
- ⁵⁸ Para o auditor o conhecimento das partes relacionadas e das operações entre elas é relevante por poder: ser obrigatório divulgá-las nas demonstrações financeiras; depositar-se maior confiança em evidências de partes não relacionadas; expor uma entidade a riscos que de outra forma não existiriam e ser motivadas por situações passíveis de fraude. Ver a pág. 126.
- ⁵⁹ São exemplos de operações entre as partes relacionadas: as aquisições ou transferências/vendas de propriedade e de outros ativos, os contratos de concessão e locação, as transferências de investigação e desenvolvimento, os financiamentos (incluindo empréstimos e contribuições em capital) e as concessões de garantias. Ver a pág. 126.
- ⁶⁰ São exemplos de riscos potenciais indicadores de incertezas sobre a continuidade das operações, as mudanças de orientação política, alteração de legislação, perda relevante de recursos humanos, efeitos da dependência significativa de clientes ou fornecedores, resultados negativos correntes e incapacidade de solvência de compromissos. Ver a pág. 126.
-