



Tribunal de Contas

**MANUAL DE
AUDITORIA DE RESULTADOS**



LISBOA 2016



Tribunal de Contas

**MANUAL DE
AUDITORIA DE RESULTADOS**

Lisboa 2016

Aprovado em 29 de setembro de 2016.

Ficha Técnica

CNA – Comissão de Normas de Auditoria

Juiz Conselheiro Ernesto Cunha

Juiz Conselheiro José de Castro de Mira Mendes (coordenador do Grupo Técnico)

Juiz Conselheiro António Fonseca da Silva

Grupo Técnico de Apoio à CNA

Maria João Caldas

Conceição Botelho dos Santos

Rui Águas Trindade

Conceção e arranjo gráfico

Ana Salina

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 Contas¹ prevê a aprovação de manuais, a adotar pelos serviços de apoio, para a realização dos diversos tipos de auditoria. Entre estes relevam as auditorias de resultados que visam dar sustento à apreciação da economia, da eficiência e da eficácia da gestão das Finanças Públicas, cometida por lei ao Tribunal.

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. A aprovação deste Manual é um novo passo e introduz uma peça importante no sentido desejado.

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 de manuais de auditoria de desempenho ou de resultados adotados por outras ISC, com vista à apresentação de uma proposta de modelo base para o Tribunal de Contas adequado às Diretrizes da INTOSAI relativas a este tipo de auditoria (...)*”².

A elaboração deste Manual teve em conta a experiência e as melhores práticas das instituições supremas de controlo da União Europeia. Em especial, para a sua estrutura e conteúdo, colheu-se inspiração no *Performance Audit Manual* do Tribunal de Contas Europeu (Manual de Auditoria de Resultados)³, sem prejuízo da ponderação cuidada das inovações e dos desenvolvimentos acolhidos por outros manuais adotados recentemente⁴, 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.

¹ Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, republicada pela Lei n.º 20/2015, de 9 de março.

² Ação n.º 5 da Resolução n.º 1/2014-2ª Secção.

³ Versão de 2015.

⁴ *Performance Audit Handbook 2013* da Afrosai-E, *Performance Auditing Guidelines 2014* da Auditoria Geral da Índia, *Performance Audit Manual* da Pacific Association of Supreme Audit Institutions (PASAI) e *Performance Audit Manual* OAG Canadá 2013.

Estrutura do Manual

INTRODUÇÃO.....	7
CAPÍTULO I – A AUDITORIA DE RESULTADOS.....	11
CAPÍTULO II – PLANEAMENTO	21
CAPÍTULO III – EXAME.....	41
CAPÍTULO IV – RELATÓRIO.....	65
CAPÍTULO V – CONTROLO DE QUALIDADE.....	89

INTRODUÇÃO

O Manual de Auditoria de Resultados reúne as principais orientações e procedimentos adotados pelo Tribunal com vista à realização dessas auditorias e à apresentação dos respetivos resultados segundo padrões adequados, exigentes e de qualidade.

ENQUADRAMENTO

A Constituição da República Portuguesa e a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC) cometem ao Tribunal de Contas a apreciação da economia, da eficiência e da eficácia da gestão das Finanças Públicas⁵.

A LOPTC prevê a existência de manuais de auditoria e de procedimentos de verificação a adotar pelos serviços de apoio⁶, designadamente para a realização de auditorias de resultados.

O presente Manual foi pensado para servir como referência e apoio aos auditores e demais responsáveis pelas auditorias do Tribunal. Expõe, em termos gerais, como planejar e executar as auditorias de resultados, como elaborar os respetivos relatórios e, ainda, como dar o adequado seguimento às recomendações formuladas.

A “Auditoria de Resultados” corresponde à expressão inglesa “Performance Audit” ou a expressões equiparadas tais como: a “Auditoria de Natureza Operacional”, dada pelo Tribunal de Contas da União do Brasil, a “Auditoria de Desempenho” a que se referem as Instituições Superiores de Controlo (ISC) de língua castelhana ou a “Auditoria da Boa Gestão Financeira”, tomada por muitas ISC de língua francesa.

A ESTRUTURA DO MANUAL

O Manual inclui cinco capítulos:

- 1. A AUDITORIA DE RESULTADOS – inclui uma reflexão sobre as especificidades da auditoria de resultados e sobre a conveniência de recorrer a modelos lógicos para melhor planejar as auditorias.
- 2. PLANEAMENTO - abrange o Estudo Preliminar e o Plano Global de Auditoria (PGA) sublinhando o papel do quadro metodológico de obtenção de evidências.
- 3. EXECUÇÃO DA AUDITORIA - descreve a fase de realização do trabalho de campo com vista à obtenção de evidências de auditoria suficientes e apropriadas pelo recurso a procedimentos adequados de auditoria (detalhados num Programa de Auditoria salvo quando tal não seja, manifestamente, necessário).
- 4. RELATÓRIO – trata do processo de elaboração do relato de auditoria, a ser submetido à entidade auditada para contraditório, e refere-se à fixação do projeto de relatório, à sua adoção pelo Tribunal e à conclusão do processo com a publicação do relatório de auditoria. O principal objetivo do relatório é comunicar os resultados da auditoria a todas as entidades envolvidas e diretamente interessadas e aos cidadãos, nos termos da lei.
- 5. CONTROLO de QUALIDADE – refere o controlo de qualidade do trabalho de auditoria de resultados no quadro de referência adotado pelo Tribunal.

⁵ Vide artigo 214.º da CRP e Lei n.º 98/97, de 26 de agosto.

⁶ Vide artigo 87.º, n.º 2, Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, alterada e republicada pela Lei n.º 20/2015, de 9 de março.

AS ISSAI DE REFERÊNCIA

No sentido de contribuir para uma melhor compreensão do texto, disponibilizando ao utilizador um guia para o seu aprofundamento e melhor apreensão do quadro conceptual que lhe está subjacente, o Manual refere, no Quadro 1, as ISSAI mais relevantes para a auditoria de resultados. Além disso, o Manual comporta a referência a certos aspetos específicos das ISSAI nos seus diferentes capítulos.

QUADRO 1 NORMAS (ISSAI) DA INTOSAI MAIS DIRETAMENTE APLICÁVEIS À AUDITORIA DE RESULTADOS

NÚMERO	DESIGNAÇÃO	CONTEÚDO
Princípios fundadores e os 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: o reforço da responsabilidade, a integridade e transparência do governo e das entidades públicas; a demonstração da relevância permanente aos cidadãos e outras partes interessadas; a atuação como uma organização modelo, através da liderança pelo exemplo.
ISSAI 20	Princípios de Transparência e Prestação de Contas (2010)	Apresenta os princípios aplicáveis às ISC 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.
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 relevantes para a auditoria de resultados		
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 300	Princípios Fundamentais de Auditoria de Resultados (2013)	Inclui: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Quadro referencial para a auditoria de resultados, ▪ Princípios gerais da auditoria de resultados, ▪ Princípios relacionados com o processo de auditoria.
Diretrizes de auditoria de resultados		
ISSAI 3000	Normas e Diretrizes para Auditoria de Resultados (2004)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Descrevem as características e os princípios de auditoria, ▪ Contemplam orientações para a realização de auditorias, ▪ Proporcionam uma base para boas práticas de auditoria, ▪ Estabelecem um quadro para o desenvolvimento de metodologias.
ISSAI 3000A	Apêndices à ISSAI 3000 (2004)	Desenvolve as seguintes matérias: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Metodologia de auditoria, ▪ Critérios de auditoria, ▪ Evidências e documentação de auditoria, ▪ Comunicação e garantia de qualidade, ▪ Tecnologias de informação, ▪ Perspetiva ambiental da auditoria.
ISSAI 3100	Diretrizes de Auditoria de Resultados - Princípios Fundamentais (2010)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Elucidam quanto ao trabalho de alta qualidade em auditoria de resultados, ▪ Sintetizam os princípios básicos para a auditoria de resultados.
Apêndice à ISSAI 3100	Estabelecer uma Auditoria de Resultados Sustentável: Diretrizes de Alto Nível (2010)	Apresenta: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Natureza e benefícios da auditoria, ▪ Desafios da implementação da auditoria, ▪ Aspetos prévios à consideração de realização de uma auditoria, ▪ Competências para a realização de uma auditoria de resultados.

CAPÍTULO I

– A AUDITORIA DE RESULTADOS

Índice

1.	A AUDITORIA DE RESULTADOS.....	13
1.1.	ESPECIFICIDADES DAS AUDITORIAS DE RESULTADOS.....	13
1.2.	RECURSO A MODELOS LÓGICOS E APLICAÇÃO DOS 3 E’S.....	15

Índice de Figuras

FIGURA 1	ESQUEMA DE UM “MODELO LÓGICO”	15
----------	-------------------------------------	----

1. A AUDITORIA DE RESULTADOS

1.1. Especificidades das auditorias de resultados

As auditorias de resultados visam concluir se o desempenho das instituições e a execução das atividades, programas ou ações obedecem aos princípios da economia, da eficiência e da eficácia e/ou se podem ser melhorados.

Os elementos que podem ser objeto de exame são, pois, as entidades da administração pública e/ou as suas atividades podendo a sua apreciação abranger aspetos de conformidade bem como de correção financeira.

A perspetiva do cidadão relativamente ao desempenho da entidade e à execução das atividades e ações deve ser sempre considerada⁷.

Nas auditorias de resultados, os auditores podem confrontar-se com a necessidade de lançar mão da conformidade com a legislação, regulamentos, regras, códigos e normas como critérios de auditoria, sendo o desempenho das entidades ou dos programas apreciado à luz desses critérios. É frequentemente o caso quando se trate de um programa específico do sector público para o qual não se dispõe de *benchmarks*. Nessas situações, a conformidade com o dispositivo legal é relevante porque contribui para o exame desse desempenho, não sendo um fim em si mesma.

A conformidade ou não-conformidade com a lei, as regras e regulamentos aplicáveis é o objetivo principal de uma auditoria de conformidade mas pode, portanto, ser utilizada como uma ferramenta para apreciar o desempenho das entidades auditadas, no âmbito de uma auditoria de resultados.

No caso de auditorias combinadas, por incluírem elementos dos diferentes tipos de auditoria (de resultados, de conformidade e financeira), todas as normas pertinentes devem ser integralmente observadas.

Quando esse cumprimento integral não for possível, os objetivos principais da auditoria devem orientar os auditores na aplicação das normas pertinentes. O que determina o objeto principal dos trabalhos de auditoria, se o que estiver em causa for a apreciação do desempenho, será o foco em atividades, programas, medidas, etc., mais do que a análise de um relatório e contas ou a apreciação da legalidade e da regularidade das operações envolvidas.

Embora haja certas semelhanças entre as auditorias de conformidade e as de resultados, estas são baseadas numa lógica diferente da subjacente àquelas e diferem na forma como são planeadas, executadas e relatadas.

⁷ Vide ISSAI 3100:10.

As auditorias de conformidade são realizadas para apreciar se as entidades e as atividades que realizam cumprem, em todos os aspetos relevantes, as normas aplicáveis.

Numa auditoria de resultados os objetivos visados devem ser claramente formulados em relação aos *E's*, ou seja, relativamente aos princípios da economia, da eficiência e da eficácia. Outras evoluções recentes referem-se aos 5 *E's*, acrescentando aos princípios anteriores a ética e o ambiente (*environment*), para efeitos da apreciação dos resultados alcançados pela gestão das entidades na consecução dos seus objetivos.⁸

Para lograr a elaboração de relatórios de auditoria com qualidade, em tempo útil evitando atividades supérfluas, o quadro conceptual e metodológico que o auditor toma por referência é bem sumariado pela sigla SMARTEST⁹ que se refere aos requisitos seguintes:

- um juízo profissional adequado ao longo do processo de auditoria;
- a metodologia adequada;
- a formulação de uma ou várias questões de auditoria pertinentes que permitam chegar a conclusões;
- análise e gestão dos riscos suscetíveis de afetar a elaboração do relatório de auditoria;
- a utilização dos meios necessários para que a auditoria decorra bem;
- a obtenção de evidências suficientes, pertinentes e fiáveis para apoiar as constatações de auditoria;
- a tomada em consideração desde a fase de planeamento de conclusões e recomendações significativas/importantes a formular no relatório final;
- a adoção de uma abordagem transparente em relação à entidade auditada.

⁸ Na terminologia anglo-saxónica os 5 *E's* consagram as seguintes designações: Economy, Efficiency, Effectiveness, Ethics and Environment.

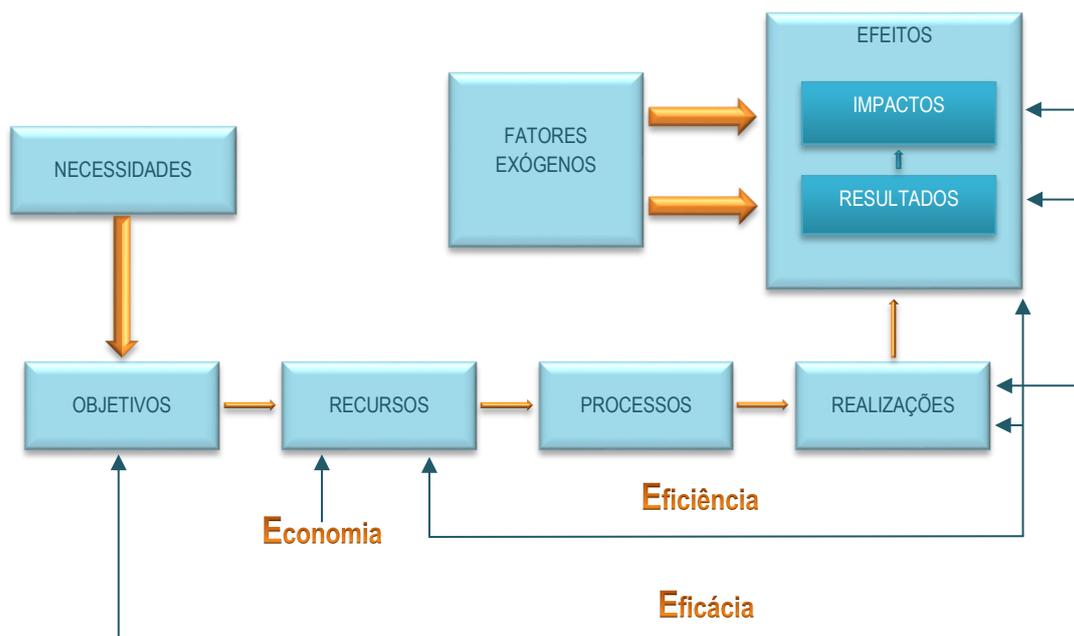
⁹ SMARTEST: **S** - Sound Judgement, **M** - Methodologies, **A** - Audit questions, **R** - Risks, **T** - Tools, **E** - Evidence, **S** - Significant e **T** - Transparency.

1.2. Recurso a modelos lógicos e aplicação dos 3 E's

Uma auditoria de resultados poderá ter por objeto uma entidade, uma atividade, um programa, uma medida, um projeto, etc., correspondendo, tipicamente, a um conjunto de recursos financeiros, humanos e organizativos mobilizados para realizar, num dado prazo, um ou vários objetivos tendo em vista resolver ou ultrapassar um problema ou uma dificuldade que afete alguns grupos-alvo¹⁰.

O recurso a modelos lógicos pode ajudar a equipa de auditoria a identificar e a estabelecer a relação entre as necessidades socioeconómicas, às quais a entidade, atividade, programa, medida, projeto, etc., visa responder e os seus objetivos, recursos, processos, realizações e efeitos. Os efeitos incluem os resultados (alterações imediatas para os beneficiários diretos) e os impactos (efeitos a mais longo prazo), como se **evidencia** na figura seguinte:

FIGURA 1 ESQUEMA DE UM “MODELO LÓGICO”



Fonte: Manual de Auditoria de Resultados do TCE

10 Na linha de orientação da ISSA 300:19.

Como referido anteriormente, os objetivos da auditoria de resultados devem ser claramente definidos e devem relacionar-se com os princípios de economia, eficiência e eficácia.

Princípio	Conceito
Economia	Traduz-se na minimização do custo dos recursos. Os recursos usados devem estar disponíveis em tempo, em qualidade e quantidade apropriadas e ao melhor preço.
Eficiência	Traduz-se na obtenção do 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.
Eficácia	Traduz-se em alcançar os objetivos fixados e atingir os resultados e impactos pretendidos.

Antes de formularem as questões de auditoria os auditores devem identificar os riscos potenciais para a economia, a eficiência e a eficácia. Estes conceitos têm a mesma importância e, como tal, a prioridade concedida a cada um na auditoria será decidida caso a caso.

Um bom conhecimento destes conceitos é uma das bases fundamentais de uma auditoria de resultados. A sua importância dependerá, no entanto, da auditoria a realizar pelo que não pode, na prática, ser sobrestimada uma vez que nem sempre é fácil estabelecer uma linha distintiva entre economia e eficiência, por um lado, e entre eficiência e eficácia, por outro lado. Esta dificuldade resulta do facto de estes três conceitos se inter-relacionarem. Por exemplo, a economia e a eficiência examinam, sob perspetivas diferentes, uma mesma realidade: a economia centra-se nos recursos (*inputs*) enquanto a eficiência se centra nas realizações (*outputs*).

Uma auditoria de resultados não deve pretender fazer um exame simultâneo e exaustivo de todos os aspetos ligados à economia, eficiência e eficácia nem deve ser esse o seu objetivo. Deverá antes examinar algumas questões relacionadas com um ou outro ou mesmo com o conjunto destes princípios, em função dos riscos potenciais significativos identificados.

Os referidos conceitos ajudam a identificar as situações que, na perspetiva do desempenho, podem ser considerados problemas e fraquezas a abordar na auditoria.

Economia

Numa auditoria focada na economia, normalmente, é importante definir e procurar medir os custos. As questões de economia colocam-se quando se puder reduzir consideravelmente o custo dos recursos de uma entidade ou de uma atividade, para um dado nível de realizações ou de resultados.

Nesse âmbito, a auditoria deve examinar em que medida se verifica:

- a utilização de recursos não necessários para a obtenção das realizações ou dos resultados desejados;
- a aquisição de recursos que são utilizados mas cujo custo poderia ter sido menor;
- a aquisição de recursos de qualidade superior ao que é necessário para a obtenção das realizações ou dos resultados desejados.

A auditoria sobre a vertente da economia visa, por consequência, determinar se os recursos escolhidos para atingir os objetivos fixados são os mais adequados e se são adquiridos ao menor custo.

Tratar-se-á, por exemplo, de verificar se:

- a entidade auditada adquire ao mínimo custo os recursos adequados em termos de tipo, qualidade e quantidade;
- a entidade auditada gere os seus recursos de forma a reduzir ao mínimo a despesa global;
- uma diferente conceção da atividade prosseguida pela entidade teria permitido reduzir os custos.

A apreciação dos aspetos relacionados com a economia torna necessário, muitas vezes, o exame dos procedimentos e das decisões de gestão das entidades auditadas no que se refere à celebração de contratos de empreitada e de aquisição de bens e serviços. Os auditores deverão apreciar, nomeadamente, se o procedimento para a celebração de contratos permitiu obter a melhor relação qualidade/preço. Por exemplo, a auditoria poderá incluir a definição precisa das necessidades dos utilizadores, que deve permitir especificar o objetivo dos contratos, a identificação da qualidade exigida no que se refere às realizações e a determinação de um calendário de entrega dos bens, serviços e obras. Os auditores examinarão igualmente, com frequência, o modo como os critérios de seleção e de atribuição foram definidos e aplicados.

Eficiência

As questões de eficiência colocam-se quando a quantidade ou a qualidade das realizações ou dos resultados de uma entidade ou atividade puderem aumentar ou melhorar sem reforço dos meios utilizados. De outro modo, deverá concluir-se se é possível manter a quantidade ou a qualidade das realizações ou dos resultados de uma entidade ou atividade utilizando menos recursos:

Nesse âmbito, a auditoria deve examinar em que medida se verifica:

- a utilização dos recursos que não contribui para as realizações ou resultados desejados;
- a existência de rácios recursos/realizações não otimizados (*v.g.* baixos rácios de eficiência do trabalho);
- a falta de identificação e de controlo dos fatores exógenos, isto é, dos custos impostos a pessoas ou a entidades fora do âmbito da atividade ou da entidade.

A auditoria focada na eficiência consiste, por conseguinte, em apreciar se a relação entre os meios utilizados e as realizações ou os resultados obtidos é a melhor. A eficiência está estritamente relacionada com o conceito de "produtividade" e a questão fundamental consiste em determinar, tendo em conta os meios disponíveis, se as realizações ou os resultados foram otimizados em termos de quantidade, qualidade e cumprimento dos prazos. Tratar-se-á, por exemplo, de verificar se as realizações ou os resultados foram produzidos eficazmente e ao menor custo ou se poderiam ter sido evitados estrangulamentos ou sobreposições inúteis.

Quando são consideradas as realizações, os auditores devem examinar os processos através dos quais uma entidade transforma os recursos em realizações. Este exame pode incluir o cálculo do custo unitário das realizações (*v.g.* o custo médio de uma hora de formação) ou os rácios de eficiência do trabalho (*v.g.* o número de pedidos de informações tratados por dia) e a sua comparação com critérios reconhecidos, que podem ter como referência entidades semelhantes, períodos anteriores ou normas que a entidade auditada adotou expressamente.

Se o exame da eficiência inclui as realizações (*outputs*), será geralmente necessário utilizar ferramentas económicas para avaliar a capacidade real ou potencial da entidade, da atividade ou do programa auditados para atingir determinado nível de realizações a um dado custo.

Eficácia

As questões de eficácia colocam-se quando uma entidade ou uma atividade não alcança as realizações, os resultados ou os impactos esperados.

Para que uma auditoria centrada na eficácia acrescente valor, os auditores não podem, muitas vezes, focar-se apenas nas realizações e nos resultados mas ir mais além, procurando identificar as causas que estão na base do problema de eficácia. Estas causas estão, tipicamente, relacionadas com a conceção da atividade propriamente dita ou com a forma como foi implementada pela entidade responsável.

Assim, as causas a identificar na auditoria podem resultar de deficiências:

- que afetam a conceção da política, v.g. a avaliação inadequada das necessidades, a falta de clareza ou de coerência dos objetivos, a inadequação dos meios ou a impossibilidade da sua execução;
- em matéria de gestão, v.g. objetivos não atingidos ou gestores que não dão prioridade à realização dos objetivos.

Uma auditoria focada na eficácia consiste em apreciar em que medida os diferentes tipos de objetivos foram atingidos: quer sejam operacionais (realizações), imediatos (resultados), intermédios ou globais (impactos):

- objetivos operacionais: a auditoria consiste em apreciar em que medida as realizações previstas foram realizadas e inclui, normalmente, o exame das operações internas das entidades ou das áreas da estrutura orgânica responsáveis pela execução;
- objetivos imediatos: a auditoria consiste em verificar se houve resultados claros e positivos para os destinatários diretos e inclui, normalmente, o exame das informações de acompanhamento fornecidas pelas entidades responsáveis pela execução e a obtenção de informações junto dos destinatários diretos;
- objetivos intermédios e globais: o exame ultrapassa o limite da entidade ou atividade auditada e visa medir os impactos globais, pelo que a auditoria deve recolher evidência de que os impactos observados não decorreram de fatores exógenos.

A auditoria da eficácia concentrar-se-á, por consequência, nas realizações, nos resultados ou nos impactos.

A apreciação dos impactos é exigente e pode tornar-se difícil, pois implica identificar até que ponto os objetivos globais (e mesmo intermédios) foram alcançados. A dificuldade decorre do facto de os objetivos serem, frequentemente, formulados em termos gerais impedindo que sejam associados a indicadores mensuráveis. O seu grau de realização torna-se, portanto, difícil de verificar.

Por seu lado, quando os objetivos são definidos mais claramente, a recolha e exame das evidências necessárias podem exigir recursos de auditoria desproporcionados, se esta informação não estiver facilmente disponível. Além disso, pode ser difícil determinar em que medida os impactos observados não ficam a dever-se também a fatores exógenos.

Assim, um objetivo de auditoria mais realista consiste, muitas vezes, em apreciar as realizações ou os resultados, ou seja, até que ponto os objetivos operacionais ou imediatos foram alcançados. Normalmente, para este tipo de abordagem é necessário que os objetivos definidos pela entidade sejam específicos, mensuráveis, realizáveis, relevantes e delimitados no tempo¹¹ e que a sua realização seja objeto de um acompanhamento por meio de indicadores de desempenho (que, a existirem, poderão constituir uma base de referência clara e adequada para apreciar a eficácia).

11 É comum designar os objetivos que reúnem estas características por objetivos SMART (S – specific, M – measurable, A – attainable, R – realistic, T – time-bound).

CAPÍTULO II

– PLANEAMENTO

Índice

2.	PLANEAMENTO	23
2.1.	ESTUDO PRELIMINAR	24
2.1.1.	<i>Objetivo do estudo preliminar</i>	24
2.1.2.	<i>Âmbito do estudo preliminar</i>	25
2.1.3.	<i>Aspetos a abordar no estudo preliminar</i>	26
2.2.	PLANO GLOBAL DE AUDITORIA	29
2.2.1.	<i>Objetivos do PGA</i>	29
2.2.2.	<i>Conteúdo do PGA</i>	30

Índice de Figuras

FIGURA 2	DIAGRAMA DO PROCESSO DE PLANEAMENTO	23
FIGURA 3	MODELO DE UM QUADRO METODOLÓGICO DE OBTENÇÃO DAS EVIDÊNCIAS	37

Índice de Anexos

ANEXO I: <i>CHECKLIST</i> DAS QUESTÕES A COLOCAR ANTES DA PROPOSIÇÃO DO PGA	39
ANEXO II: CONTEÚDO DO PLANO GLOBAL DE AUDITORIA (PGA)	39

2. PLANEAMENTO

A grande diversidade das auditorias de resultados que podem ser realizadas suscita a necessidade de colocar uma ênfase particular no seu bom planeamento. Este ajuda a determinar se a auditoria se justifica e é realizável, a estabelecer objetivos claros e razoáveis, a selecionar procedimentos adequados de recolha das evidências de auditoria e a prever os recursos necessários. Se a auditoria não for bem planeada há o risco de os trabalhos de auditoria não serem, eles mesmos, realizados com economia, eficiência e eficácia.

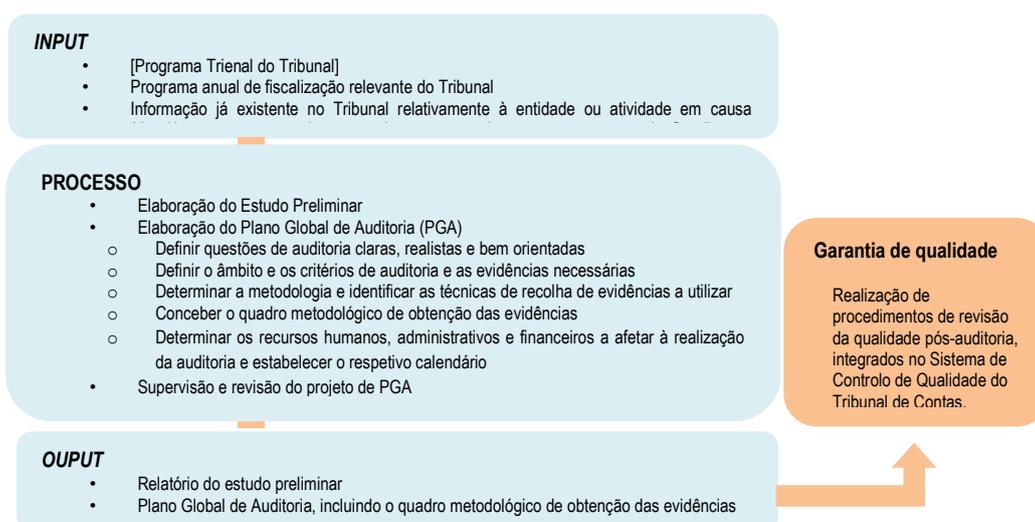
Um conjunto de informações relevantes sustenta a inclusão de uma determinada auditoria de resultados no programa anual de fiscalização relevante à luz das prioridades identificadas no planeamento estratégico¹².

O processo de planeamento da auditoria inclui duas grandes fases:

- realização do **Estudo Preliminar**, no âmbito do qual os auditores consideram os riscos significativos para a boa gestão financeira e os potenciais objetivos de auditoria e os procedimentos a utilizar a fim de determinarem se a auditoria é realista, realizável e suscetível de ser útil.
- elaboração do **Plano Global de Auditoria (PGA)**, que estabelece os trabalhos de auditoria a realizar: o âmbito, objetivo e metodologia da auditoria¹³, os recursos a utilizar e as principais etapas a concretizar. O PGA é aprovado pelo Juiz Conselheiro da Área de Responsabilidade, nos termos do Regulamento do Tribunal.

O processo de planeamento da auditoria é ilustrado na figura seguinte.

FIGURA 2 DIAGRAMA DO PROCESSO DE PLANEAMENTO



¹² Os Programas Setoriais Trienais a executar que emanam dos Objetivos Estratégicos e das Linhas de Orientação Estratégica definidas pelo Plenário Geral.

¹³ Os métodos e as técnicas adotados para a realização de uma concreta auditoria.

2.1. Estudo preliminar



2.1.1. *Objetivo do estudo preliminar*

O objetivo do estudo preliminar é sustentar se a auditoria é realista, realizável e suscetível de ser útil.

O estudo preliminar – que deve ser efetuado antes de qualquer auditoria de resultados – desenvolve o conjunto de informações que sustentou a inclusão da auditoria no programa anual de fiscalização relevante do Tribunal.

Esse estudo tem por objetivo permitir que a equipa de auditoria, incluindo os seus dirigentes, formulem uma opinião sustentada sobre se a auditoria é oportuna, realizável e útil, submetendo ao Juiz Conselheiro da Área uma proposta de decisão a tomar. Caso decida a execução, o estudo preliminar deve servir de base para o planeamento pormenorizado a integrar, como adequado, no PGA. Uma maior liberdade de escolha dos temas das auditorias de resultados (face a uma auditoria financeira), bem como a natureza muito diversificada das auditorias passíveis de realização, tornam o estudo preliminar especialmente importante¹⁴.

No entanto, poderá dispensar-se a elaboração do estudo preliminar, em casos devidamente justificados, quando estejam em causa matérias/temas recorrentes ou quando integrem a equipa auditores conhecedores da(s) entidade(s) a auditar.

Recomenda-se que o relatório do estudo preliminar não seja demasiado extenso, a fim de acelerar o processo de planeamento e evitar duplicações com o PGA. Além disso, podem igualmente ser tomadas em conta outras formas de comunicação, como as apresentações orais e/ou o recurso a meios audiovisuais. A este respeito, convém salientar que não deve pressupor-se que um estudo preliminar conduz, necessariamente, à realização de uma auditoria.

As conclusões do estudo preliminar são essenciais para a decisão a tomar sobre se há uma justificação suficiente para realizar a auditoria e sobre se esta constitui uma boa utilização dos recursos do Tribunal. No caso de a equipa, incluindo os seus dirigentes, propor a realização da auditoria e do Juiz da Área a decidir, o relatório do estudo preliminar será parte integrante do PGA.

¹⁴ Neste sentido pronuncia-se também a ISSAI 300: 36.

2.1.2. *Âmbito do estudo preliminar*

O âmbito do estudo preliminar e a sua profundidade variam consideravelmente em função do conhecimento que a equipa de auditoria tiver do tema a auditar e dele deve resultar a possibilidade de definição da metodologia a adotar.

Se os auditores não tiverem um bom conhecimento do tema e das possíveis questões de auditoria será necessário um estudo preliminar mais aprofundado. Em certos casos, poderá mesmo ser necessário contactar os responsáveis da(s) entidade(s) (atividade, programa, medida, projeto, etc.) em causa e solicitar informação relevante a esses responsáveis ou a terceiros para confirmar a disponibilidade das evidências de auditoria necessárias e as técnicas adequadas para as obter e examinar.

Por outro lado, se houver um bom conhecimento do tema e das possíveis questões de auditoria, o âmbito do estudo preliminar poderá ser restringido. Nesta fase, não devem ser efetuados testes de auditoria exaustivos. Pelo contrário, deve privilegiar-se a verificação da disponibilidade das informações, dos meios de prova pertinentes existentes e a viabilidade das técnicas de recolha de evidências cuja utilização se projeta.

Para determinar se a auditoria é realista, realizável e suscetível de ser útil, a equipa de auditoria deve obter um conhecimento atualizado do tema da auditoria e definir a metodologia a adotar.

A obtenção de um bom conhecimento do tema a examinar depende da natureza do assunto e do nível de conhecimento que os elementos da equipa possuem à partida (ou a que possam ter acesso por recurso a colegas com essa experiência), o que inclui as informações disponíveis em dossiês permanentes e outras obtidas, designadamente, em auditorias anteriores. Pode implicar apenas o exame da documentação e uma única sessão de intercâmbio de ideias, quando o tema já é bem conhecido ou uma recolha muito mais vasta de dados quando este é novo ou complexo.

Para além da legislação, as fontes de informação podem ser:

- trabalhos de peritos, estudos e investigação científica, estatísticas oficiais e imprensa especializada sobre o tema em questão;
- dados recolhidos junto das entidades responsáveis pela gestão e controlo: definições de missão, planos estratégicos, planos e relatórios anuais de atividades, organogramas, instruções internas, manuais de procedimentos, informações recolhidas em reuniões com os responsáveis da entidade auditada, etc.

A equipa responsável pela elaboração do estudo preliminar deverá sempre ponderar o tempo necessário para obter as informações e o respetivo custo, tendo em conta o valor acrescentado do *output* da auditoria.

2.1.3. Aspetos a abordar no estudo preliminar

Apesar do seu âmbito variar em função do conhecimento que os auditores tenham do tema, existem aspetos que terão de ser abordados no estudo preliminar, sob pena de este não ser útil à decisão de realização da auditoria.

- a) Identificar os objetivos, a lógica da(s) entidade(s)/atividade(s) (...) e os respetivos indicadores;
- b) Determinar os recursos a disponibilizar para a realização da auditoria;
- c) Identificar as responsabilidades dos vários intervenientes;
- d) Identificar os principais processos de gestão e de controlo, incluindo os sistemas Informáticos;
- e) Identificar os riscos para a boa gestão financeira;
- f) Ter em conta as auditorias e exames anteriores;
- g) Definir as potenciais questões, critérios, evidências, metodologia, âmbito e impacto da auditoria;
- h) Definir o calendário e os recursos necessários para a realização da auditoria proposta.

IDENTIFICAR OS OBJETIVOS,
A LÓGICA DA
ENTIDADE/ATIVIDADE(...)
E OS RESPETIVOS INDICADORES

A compreensão dos objetivos e da lógica da entidade, atividade, programa, medida ou projeto objeto da auditoria é o ponto de partida para planear uma auditoria de resultados.

O estudo preliminar deve definir esses objetivos e os correspondentes indicadores de realização, por exemplo a partir dos próprios indicadores da(s) entidade(s) responsável(eis) que poderá(ão) disponibilizar representações esquemáticas da lógica da(s) entidade(s) (recursos, processos, objetivos, indicadores e resultados) ou estas poderão ser elaboradas pela equipa.

DETERMINAR OS RECURSOS
A DISPONIBILIZAR PARA
A REALIZAÇÃO DA AUDITORIA

Devem ser determinados os recursos humanos, administrativos e financeiros que deverão ser afetos à realização da auditoria.

IDENTIFICAR AS
RESPONSABILIDADES
DOS VÁRIOS INTERVENIENTES

Um dos pilares da auditoria de resultados consiste em responsabilizar a gestão da entidade auditada apenas pelos aspetos que estão sob o seu controlo, o que implica a identificação da responsabilidade das demais entidades, designadamente da tutela, e de eventuais lacunas e aspetos perfeitáveis na legislação aplicável.

IDENTIFICAR OS PRINCIPAIS
PROCESSOS DE GESTÃO
E DE CONTROLO, INCLUINDO
OS SISTEMAS INFORMÁTICOS

O estudo preliminar deve determinar os principais processos de gestão e de controlo da(s) atividade(s) respeitante(s) ao tema da auditoria. Para o efeito, podem analisar-se os regulamentos bem como os manuais de procedimento e as normas de controlo interno e realizar-se entrevistas. Neste contexto, é importante ter em conta os sistemas informáticos utilizados pela entidade auditada e a adequação do correspondente controlo interno.

IDENTIFICAR OS RISCOS PARA A BOA GESTÃO FINANCEIRA

Risco é a probabilidade de um acontecimento ou ação afetar negativamente uma entidade (v.g. uma perda financeira, uma perda de reputação) ou a sua capacidade de realizar uma política ou de afetar uma atividade, um programa, etc.

A apreciação formal dos riscos deve ser efetuada no âmbito do estudo preliminar e tem por objetivos:

- identificar os acontecimentos negativos suscetíveis de ocorrer que forem considerados mais significativos ou com maior impacto potencial no desempenho da entidade (riscos);
- examinar como é que a entidade gere esses riscos (minimização/mitigação);
- conferir, na auditoria, maior foco às áreas com maior risco e formular as correspondentes potenciais questões de auditoria.

A apreciação do risco pode resumir-se a um processo com quatro passos:

Passo 1: Identificar os fatores de risco

Alcançar um conhecimento amplo do tema da auditoria recolhendo informação de qualidade e relevante e considerando os fatores de risco e controlos-chave esperados.

Os riscos que afetam a boa gestão financeira podem ser *riscos inerentes* (os fatores que tornam difícil obter uma boa gestão financeira, mesmo que as entidades sejam bem geridas) e/ou *riscos de controlo* (os fatores que afetam negativamente o desempenho das entidades suscetíveis de não serem prevenidos, detetados ou corrigidos pelos respetivos sistemas de gestão e controlo). O *risco residual* corresponde aos fatores passíveis de afetar a boa gestão financeira que permanecem depois de tomadas as medidas para corrigir ou mitigar aqueles dois tipos de riscos.

A equipa de auditoria necessita de familiarizar-se com a análise dos riscos e a gestão de riscos das principais atividades da(s) entidade(s) envolvidas.

Os planos e os relatórios anuais de atividades constituem fontes de informação úteis relativamente ao risco e o seu exame poderá ser complementado com o "Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas" ou instrumentos semelhantes da(s) entidade(s).

Os fatores de risco incluem:

- a natureza e a complexidade da entidade, atividade, programa, medida, projeto e das operações;
- a diversidade, coerência e clareza dos objetivos e metas da(s) entidade(s) envolvida(s);
- a existência e a utilização de meios adequados para medir o desempenho;
- a disponibilidade de recursos;
- a complexidade da estrutura da entidade e a atribuição clara das responsabilidades;
- a existência de sistemas de controlo e a sua adequação;
- a complexidade e a qualidade das informações de gestão.

Passo 2: Identificar os riscos

Listar os potenciais riscos, classificá-los e descrevê-los. Identificar os riscos considerados mais significativos ou com maior impacto potencial no desempenho.

Passo 3: Analisar os fatores de risco e determinar o respetivo nível de risco

Analisar os riscos considerados mais significativos ou com maior impacto potencial no desempenho da entidade e determinar o respetivo nível de risco (por recurso, por exemplo, a uma matriz de risco).

O estudo preliminar deve apreciar a importância relativa desses riscos, procurando detalhar as probabilidades de ocorrência e o possível impacto, tanto quantitativo como qualitativo, colocando as questões seguintes:

- que problemas podem surgir?
- quais as probabilidades de surgirem?
- quais as suas consequências?

Para esses principais riscos identificados, devem ser tidas em conta as medidas tomadas para minimizar esses riscos ("resposta ao risco", "mitigação") no sentido de determinar o nível de risco que persiste apesar dessas medidas.

Passo 4: Determinar os riscos-chave e formular as questões de auditoria

A auditoria centrar-se-á nos riscos-chave: aqueles que tenham simultaneamente maiores probabilidades de ocorrência e maior impacto, caso ocorram. Uma vez identificados os risco-chave, deverão ser formuladas as correspondentes potenciais questões de auditoria.

TER EM CONTA AS AUDITORIAS E EXAMES ANTERIORES

O estudo preliminar deve ter em consideração as auditorias e exames anteriormente efetuados sobre o tema em questão, tanto para evitar duplicações de trabalho como para verificar a atualidade das observações e o impacto das recomendações significativas respeitantes à questão de auditoria potencial.

DEFINIR AS POTENCIAIS QUESTÕES, CRITÉRIOS, EVIDÊNCIAS, METODOLOGIA, ÂMBITO E IMPACTO DA AUDITORIA

No estudo preliminar procede-se também à determinação da metodologia a adotar para a realização da auditoria. A metodologia corresponde ao método de auditoria e às técnicas adotadas de recolha e tratamento das evidências de auditoria, e inclui a formulação das questões que a auditoria visa responder bem como a dedução das correspondentes conclusões¹⁵.

Nas auditorias de resultados é conveniente definir os objetivos de auditoria sob a forma de questões a que a auditoria deve dar resposta, i.e., as "questões de auditoria". A análise de risco, já mencionada, contribuirá para identificar tanto as potenciais questões como o âmbito da auditoria. Na fase do estudo preliminar, é possível considerar as diferentes questões de auditoria potenciais. A equipa pode considerar a oportunidade de entrevistar pessoas com um conhecimento específico do tema da auditoria, além de estudar os documentos de base e demais documentação estimada relevante.

É importante inventariar um máximo de ideias e conceber as potenciais questões de auditoria. Trata-se, provavelmente, da parte mais difícil e mais importante do estudo preliminar, uma vez que terá consequências para todo o trabalho de auditoria e para o corresponde relatório.

¹⁵ Vide, quanto aos procedimentos de auditoria na fase de planeamento, a ISSAI 300: 37.

DEFINIR O CALENDÁRIO E OS RECURSOS NECESSÁRIOS PARA A REALIZAÇÃO DA AUDITORIA PROPOSTA

Devem ser identificadas/formuladas as questões de auditoria que podem ter resposta e que devem, portanto, ser colocadas. Para o efeito, é preciso verificar se as questões identificadas podem ser auditadas, ou seja, se existem ou podem ser adotados critérios de auditoria, se existem ou podem ser produzidas evidências de auditoria e se os auditores podem ter acesso às mesmas e, finalmente, se é possível aplicar técnicas de recolha e tratamento de dados que permitam obter e examinar as evidências.

O estudo preliminar deve também considerar o âmbito provável de auditoria no que se refere às atividades, ao(s) período(s) e aos locais a auditar, bem como ao seu impacto potencial para os vários interessados.

O estudo preliminar deve considerar a viabilidade da data de início da auditoria e do calendário previsto no programa anual de fiscalização relevante do Tribunal, especialmente tendo em conta eventuais alterações do tema de auditoria. Por vezes, embora a sua realização seja possível, pode ser necessário adiar a data de início ou alterar o calendário inicial devido a acontecimentos ocorridos no domínio da auditoria. O estudo preliminar deve igualmente refletir a disponibilidade de auditores com competência e com experiência adequadas para realizarem a auditoria proposta.

2.2. Plano Global de Auditoria



Cabe aos responsáveis pela auditoria e aos dirigentes verificar se dispõem dos recursos humanos¹⁶ e outros suficientes para propor a execução de uma auditoria realista, realizável e suscetível de ser útil. Os elementos de resposta às questões constantes do **Anexo I** ao presente capítulo, caso sejam satisfatórios, devem constituir elementos importantes para a tomada de decisão.

O PGA é aprovado pelo Juiz Conselheiro da Área de Responsabilidade, nos termos do disposto no Regulamento do Tribunal.

2.2.1. Objetivos do PGA

O PGA deve traduzir o planeamento pormenorizado da auditoria e pode ser visto como uma espécie de “contrato” entre o Tribunal e a equipa de auditoria, quanto aos objetivos e termos do trabalho a desenvolver.

Decidida, em princípio, a execução de uma auditoria pela sua inscrição no plano de trabalho do Tribunal, é efetuado o respetivo planeamento pormenorizado e elaborado o PGA.

¹⁶ Veja-se a este propósito o recurso ao trabalho de peritos (vide ponto 3.2.3).

O PGA pode ser visto como uma espécie de "contrato" entre o Tribunal, por um lado, e a equipa de auditoria, incluindo os seus dirigentes, por outro lado, através do qual estes se comprometem a realizar o trabalho de auditoria projetado e a apresentar o relato dos respetivos resultados com os recursos previstos, de acordo com as normas de auditoria aplicáveis e nos prazos definidos. Os trabalhos de campo da auditoria começam após a aprovação do PGA, mas os trabalhos pertinentes necessários à sua elaboração podem suscitar a necessidade de contactos com os responsáveis das entidades envolvidas e a realização de visitas às mesmas.

2.2.2. Conteúdo do PGA

O PGA identifica os objetivos e objeto da auditoria, os trabalhos a efetuar (especificados no quadro metodológico de obtenção das evidências), os recursos necessários, os prazos fixados e o impacto esperado da auditoria.

O PGA deve identificar de forma clara e concisa os objetivos e objeto da auditoria, os trabalhos de auditoria a efetuar, os recursos necessários, os prazos fixados (para as fases e para a conclusão dos trabalhos) e o impacto esperado da auditoria - *vide* esquematização do conteúdo do PGA - **Anexo II**. Deve incluir um quadro [metodológico de obtenção das evidências de auditoria] que mostre de que forma se projeta obter as evidências necessárias para dar resposta às questões de auditoria. A este respeito sublinhe-se que o PGA pode ser objeto de ulterior pormenorização, uma vez que certos testes só poderão ser detalhadamente desenhados após o início dos trabalhos, podendo verificar-se a necessidade, ao longo da auditoria, de alterar aspetos de pormenor dos testes a realizar.

PLANEAMENTO PORMENORIZADO
DA AUDITORIA – ASPETOS
A ABORDAR

- a) Formular as questões de auditoria;
- b) Estabelecer o método de auditoria;
- c) Determinar o âmbito da auditoria;
- d) Identificar as evidências de auditoria necessárias e as respetivas fontes;
- e) Estabelecer os critérios de auditoria a utilizar;
- f) Definir as técnicas de recolha de evidências a utilizar;
- g) Elaborar o quadro metodológico de obtenção das evidências;
- h) Estabelecer o calendário, os recursos e as disposições tomadas para o controlo de qualidade;
- i) Comunicar com a entidade auditada.

2.2.2.1. Formular as questões de auditoria

Como se referiu a propósito do estudo preliminar, é conveniente definir os objetivos de auditoria sob a forma de questões a que a auditoria deve dar resposta, ou seja, as "questões de auditoria".

As questões de auditoria devem ser formuladas com base nos resultados do estudo preliminar. O enunciado das questões é muito importante para a auditoria e deve basear-se em considerações racionais e objetivas. Se não houver o cuidado necessário nesta fase pode ser difícil obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas para dar resposta às questões.

As questões de auditoria devem ser em número limitado (uma, sendo possível, duas ou três questões desde que os temas estejam relacionados, sejam complementares e independentes), concentrarem-se num único tema e identificarem, claramente, o objeto da auditoria e os aspetos a auditar em matéria de desempenho.

Em termos ideais, o objeto da auditoria não deve ser demasiado alargado. Esta prática facilita a auditoria e ajuda a garantir que o relatório é útil e orientado para um tema específico. Ao formular as questões de auditoria há que assegurar que estas são relevantes e podem ser auditadas, assegurando-se a pertinência das mesmas e a viabilidade da auditoria. De uma forma esquemática:

Pertinência das questões	O tema é pertinente? É importante para os interessados? Existem riscos para a boa gestão financeira?
Viabilidade da auditoria	As questões podem ter resposta? É possível efetuar uma auditoria e há condições que permitam alcançar conclusões tendo em conta a disponibilidade das informações, dos procedimentos de auditoria, dos recursos e das competências de auditoria necessárias? As condições permitem respeitar o calendário?

As questões de auditoria podem, normalmente, dividir-se em subquestões e estas, por sua vez, em sub-subquestões. Poderão existir até quatro níveis, desde a questão de auditoria (nível 1) até às questões pormenorizadas (nível 4) cuja resposta implica a realização de procedimentos específicos de auditoria, constituindo estes últimos a base das fontes de evidência.

Para cada nível, as subquestões devem ser mutuamente exclusivas (prevenindo redundâncias) e, em conjunto, devem cobrir os principais aspetos da questão de nível imediatamente superior. A subdivisão de cada questão de auditoria numa hierarquia com a forma típica de uma pirâmide contribui para que se estabeleça um raciocínio lógico e organizado e para garantir que todos os aspetos da questão ou subquestão são tomados em consideração.

A formulação adequada das questões de auditoria é tão importante para o sucesso da mesma como o é a das conclusões do relatório. Entre as abordagens especialmente dirigidas à sua elaboração pelas equipas de auditoria releva a designada por *IADC - Issue Analysis and Drawing Conclusions*¹⁷.

O que se pretende com essa abordagem, relativamente à formulação das questões, é que através da realização de sessões de trabalho se promova uma discussão aberta sobre as questões e subquestões a formular e a sua hierarquia. Essas sessões podem incluir elementos que não integram a equipa de auditoria mas que, pelo seu conhecimento do tema ou pela sua capacidade analítica ou, ainda, pela sua experiência como auditores, acrescentem valor à discussão. Os participantes não devem focar-se nos aspetos formais das questões, que podem ser ulteriormente melhorados e finalizados pela equipa mas, pelo contrário, devem privilegiar, através de uma discussão construtiva, a definição, em linhas gerais, da estrutura em pirâmide das questões e do esquema lógico de auditoria subjacente.

17 Vide "Issue Analysis and Drawing Conclusions" do Tribunal de Contas Europeu em http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_ISSUE_ANALYSIS/IADC-Guideline-EN-Oct2013.pdf. Aconselha-se vivamente a leitura desta documentação para apoio à boa organização das sessões de trabalho necessárias.

2.2.2.2. Estabelecer o método de auditoria

A maioria das auditorias de resultados inclui a análise, a revisão e a verificação dos elementos fundamentais desses sistemas e, à luz dos critérios estabelecidos, o exame dos:

As questões de auditoria podem incidir no exame direto do desempenho, no exame dos sistemas de gestão e controlo, ou em ambos, dependendo do método da auditoria¹⁸.

O método de auditoria que incide sobre o exame dos sistemas visa determinar se a entidade auditada concebeu e implementou sistemas de gestão e de controlo que otimizam a economia, a eficiência e a eficácia, dentro das limitações existentes.

- objetivos da entidade (ou atividade, programa, medida, projeto, etc.), para concluir se estes são realistas, relevantes e significativos;
- indicadores utilizados, para determinar se estes são métricas apropriadas para quantificar corretamente os progressos realizados para alcançar esses objetivos;
- sistemas informáticos que permitem gerir os programas, projetos, etc., a fim de determinar se esses sistemas fornecem dados e informações reais, exatos e essenciais e para avaliar se esses dados e informações são devidamente utilizados;
- dados subjacentes, para determinar a respetiva fiabilidade;
- critérios de seleção dos projetos utilizados para afetação dos recursos.

Trata-se também de verificar se os sistemas implementados produzem, em tempo útil, informações relevantes e fiáveis sobre a mobilização dos recursos financeiros, humanos e outros (recursos), a execução das atividades (processos) e das realizações, as quais devem permitir a comparação com os objetivos operacionais por meio de indicadores de desempenho. Em caso de discordância, permitem determinar se são tomadas, em tempo útil, medidas corretivas adequadas para adaptar o plano operacional, reafectar os recursos ou ajustar a execução das atividades.

Esse exame dos sistemas de controlo implica, frequentemente, um exame dos procedimentos de apreciação do desempenho utilizados pela entidade e das informações que estes fornecem, a fim de ser possível emitir uma opinião sobre a sua qualidade e de utilizar, se forem consideradas satisfatórias e relevantes em relação aos objetivos da auditoria, as respetivas observações, conclusões e recomendações como evidências de auditoria.

Por sua vez, o método de auditoria centrado no controlo direto do desempenho incide na realização dos objetivos. Caso esses objetivos tenham sido devidamente definidos, constituem a base para apreciar o efetivo desempenho da entidade auditada. Da mesma forma, se devidamente concebidos, os indicadores podem ser utilizados para apreciar os progressos realizados.

¹⁸ Vide orientações tidas por referência na ISSAI 300: 26.

Esse método de auditoria concentra-se, pois, nos recursos, realizações, resultados e impactos. Baseia-se na hipótese de que, se os resultados alcançados forem satisfatórios, o risco de haver problemas graves que afetem os sistemas de controlo ou a conceção/execução da atividade será limitado. As auditorias deste tipo podem, por exemplo, determinar se as medidas adotadas foram devidamente aplicadas e se os objetivos previstos foram alcançados ou se as decisões relativas às políticas tiveram consequências financeiras e económicas indesejáveis.

O exame direto dos resultados é conveniente quando se dispõe de critérios adequados para medir a quantidade, a qualidade e o custo dos recursos, das realizações, dos resultados e dos impactos. Quando se considera que os resultados alcançados não são satisfatórios, o exame da atividade e dos sistemas de controlo deve ser aprofundado com vista a determinar as respetivas causas.

2.2.2.3. *Determinar o âmbito da auditoria*

O âmbito estabelece os limites da auditoria e está diretamente relacionado com as questões de auditoria.

Em particular, deve estabelecer-se:

O QUÊ?	atividade(s), programa(s), projeto(s), ação(ões), operações ... a auditar
QUEM?	entidades/serviços responsáveis
ONDE?	âmbito geográfico da auditoria
QUANDO?	período abrangido

Uma vez que não é prático nem eficiente abranger tudo em todos os aspetos possíveis numa única auditoria, a natureza bem como a extensão e o calendário dos procedimentos de auditoria devem cingir-se a um número limitado de aspetos significativos. Estes aspetos são os subjacentes às questões de auditoria que podem ser abordados com os recursos e as competências disponíveis e que são fundamentais para alcançar os resultados esperados da auditoria.

2.2.2.4. *Identificar as evidências de auditoria necessárias e as respetivas fontes*

As evidências necessárias para dar resposta às questões de auditoria devem ser identificadas, bem como as suas fontes, sendo também necessário saber se as evidências existem numa forma que permita obtê-las e examiná-las com razoável esforço. As evidências de auditoria devem ser suficientes e apropriadas para permitirem formular uma resposta exaustiva à questão de auditoria principal.

As evidências são:

- **SUFICIENTES** – quando são representativas da população e quando a quantidade de informação na posse dos auditores permitir que uma pessoa sensata aceite as observações, conclusões e recomendações da auditoria.
- **APROPRIADAS** – quando forem pertinentes e fiáveis. Para serem pertinentes têm de resistir à relação clara e lógica que deve existir entre objetivo, questões, critérios e observações da auditoria. Para serem fiáveis, no que se refere à sua imparcialidade e capacidade de persuasão, é necessário que se verifique o mesmo resultado quando os procedimentos de auditoria são repetidos ou quando as informações obtidas forem provenientes de fontes diferentes.

Em caso de dúvida, é necessário ter em consideração o impacto potencial para a auditoria se as evidências não puderem ser obtidas a um custo razoável e, se necessário, procurar outras fontes. Um risco elevado de impossibilidade de obtenção das evidências necessárias pode conduzir a uma redefinição da questão de auditoria e, conseqüentemente, dos seus objetivos.

2.2.2.5. Estabelecer os critérios de auditoria a utilizar

Os critérios de auditoria são as referências com base nas quais o desempenho efetivo – que constitui o objeto da auditoria (a adequação dos sistemas e práticas, a economia, a eficiência ou a eficácia das atividades) – é comparado ou apreciado.

São indispensáveis para examinar as condições existentes e elaborar as observações de auditoria (a situação real existente em comparação com a que deveria existir). É importante que os critérios de auditoria sejam tão objetivos quanto possível, para reduzir ao mínimo a margem de interpretação subjetiva.

Uma vez que é preciso interpretar os conceitos gerais de economia, eficiência e eficácia em função da matéria a auditar, os critérios variam consoante as auditorias, sendo a sua escolha normalmente efetuada de acordo com o dito “juízo profissional” dos auditores. Em qualquer caso, os critérios de auditoria devem ser estabelecidos com base em fontes reconhecidas e ser objetivos, relevantes, razoáveis e realizáveis.

O esforço necessário para garantir que os critérios de auditoria são adequados depende, em grande medida, das suas fontes:

- os critérios baseados na legislação, na regulamentação ou em normas profissionais reconhecidas são os menos controversos. Podem igualmente obter-se critérios geralmente aceites recorrendo, por exemplo, a associações profissionais, a organizações de peritos reconhecidos e a publicações técnicas ou universitárias;

- outras importantes fontes de critérios para as auditorias de resultados são as normas e as medidas adotadas, bem como os compromissos assumidos pelos responsáveis da entidade auditada relativamente aos resultados, incluindo as exigências e os objetivos específicos definidos no âmbito da orçamentação ou gestão por atividades ou programas;
- se as fontes já referidas não fornecerem critérios, os auditores podem concentrar-se no desempenho de organizações homólogas ou nas boas práticas determinadas através da avaliação comparativa (*benchmarking*).

Se a entidade tiver adotado medidas específicas e significativas para medir o seu próprio desempenho, as que forem pertinentes para a auditoria devem ser examinadas para determinar se são razoáveis e completas e podem ser utilizadas como critérios de auditoria.

Quando os critérios não são óbvios e podem ser contestados pelos responsáveis das entidades envolvidas na auditoria, a sua relevância e aceitação devem, na medida do possível, ser debatidas com aqueles tendo em vista a obtenção de um razoável consenso. Esta prática¹⁹ é consistente com a ideia de que a auditoria não pretende, apenas, procurar deficiências para as comunicar. Se não for possível chegar a um razoável consenso sobre a definição de um critério adequado, poderá ser necessário reexaminar a questão de auditoria formulada. Caso o desacordo persista, o relatório de auditoria deverá explicar com detalhe os critérios utilizados. Na realização da auditoria não devem, de forma alguma, ser utilizados critérios que possam dar origem a resultados tendenciosos ou enganadores.

2.2.2.6. Definir as técnicas de recolha de evidências a utilizar

A natureza dos procedimentos da auditoria está relacionada com o seu tipo, ou seja, envolve a aplicação de uma grande diversidade de técnicas para obter e examinar evidências, normalmente também utilizadas nas ciências sociais, tais como os inquéritos, as entrevistas mas, igualmente, a observação física e o exame documental²⁰. A escolha das técnicas deve atender ao objetivo e âmbito da auditoria e às questões específicas para as quais se pretende obter resposta.

As técnicas qualitativas são particularmente úteis nas fases iniciais da auditoria, incluindo na fase do estudo preliminar, para identificar os aspetos importantes, desenvolver ideias preliminares e formular hipóteses, até porque são técnicas especialmente indicadas para problemas complexos.

¹⁹ Prática que se inscreve numa abordagem conhecida por “*no surprises approach*”.

²⁰ Vide coluna “Técnicas de recolha de dados” da figura 3.

A análise quantitativa, que implica um exame de dados numéricos, constitui uma das ferramentas de auditoria mais eficazes para tirar conclusões com base em evidências.

Essa análise confere um valor acrescentado considerável aos trabalhos de auditoria, uma vez que pode fornecer, por exemplo, uma quantificação clara dos custos, dos benefícios e do desempenho.

Uma boa auditoria de resultados deve combinar diferentes técnicas de recolha de evidências que permitam reunir um conjunto de dados e corroborar as observações a partir de diversas fontes, bem como articular dados qualitativos e quantitativos. É essa combinação que assegura a obtenção de evidências de auditoria sólidas que sustentem as conclusões e as recomendações do Tribunal.

2.2.2.7. Considerar as potenciais observações, recomendações e impacto da auditoria

O PGA deve incluir os resultados expectáveis da auditoria. As possíveis observações e recomendações da auditoria devem ser tidas em consideração, o que ajuda não apenas a efetuar um esboço da estrutura do relatório mas, também, a determinar se a formulação das questões de auditoria é suscetível de dar origem a recomendações construtivas.

A equipa de auditoria, incluindo os seus dirigentes, deve estar convencida, desde o início, de que da auditoria podem resultar recomendações práticas, devendo ser encorajada a pensar constantemente no futuro e a planear em que momento o relatório de auditoria será publicado. Este aspeto pode ajudar a determinar o impacto e utilidade possíveis do relatório da auditoria.

2.2.2.8. Elaborar o quadro metodológico de obtenção das evidências

Os critérios a utilizar, as evidências a recolher, as fontes dessas evidências, as técnicas de recolha e exame dos dados e os resultados que se espera obter (aspetos abordados nos pontos anteriores) devem ser definidos adequadamente, para cada uma das subquestões de auditoria, elaborando-se, desta forma, o comumente chamado “quadro metodológico de obtenção das evidências”, que faz parte integrante do PGA²¹, conforme se exemplifica na figura seguinte.

Quando se verificar a necessidade de detalhar os trabalhos planeados, os auditores devem, já no decorrer da fase de execução da auditoria, elaborar um Programa de Auditoria, documento autónomo ou integrado no Plano Global de Auditoria²².

²¹ Os aspetos relativos às “Evidências”, “Fontes de evidências”, “Técnicas de recolha” e “Técnicas de exame” são abordados e explicitados de forma mais pormenorizada no capítulo do presente manual dedicado à fase de execução da auditoria (*vide* pontos 3.2.2 e 3.3.3).

²² Neste caso, o detalhe dos trabalhos planeados deve ser espelhado no quadro metodológico de obtenção das evidências (*vide* figura 3)..

FIGURA 3 MODELO DE UM QUADRO METODOLÓGICO DE OBTENÇÃO DAS EVIDÊNCIAS

QUESTÕES DE AUDITORIA	QUESTÕES DE NÍVEL 2	QUESTÕES DE NÍVEL 3	QUESTÕES DE NÍVEL 4	CRITÉRIOS	EVIDÊNCIAS	FONTES DE EVIDÊNCIAS	TÉCNICAS DE RECOLHA	TÉCNICAS DE EXAME	RESULTADOS EXPECTÁVEIS
O que pretendemos saber?				Qual a referência?	Que evidências respondem à questão?	Onde obter as evidências?	Como obter as evidências?	O que fazer depois de as obter?	Quais os resultados que se espera obter?
<p>As respostas devem ser:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ do tipo: <ul style="list-style-type: none"> “sim”, “não”, “sim, mas” ou “não, mas”; ▪ passíveis de resposta; ▪ lógicas. 				<ul style="list-style-type: none"> ▪ Legislação, regulamentos, normas profissionais ▪ Normas, medidas ou compromissos em matéria de resultados assumidos pela entidade auditada ▪ Desempenho de entidades comparáveis, boas práticas ou normas elaboradas pela equipa de auditoria 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Factos (evidências numéricas, evidências descritivas e informações qualitativas) ▪ Experiências, constatações, opiniões 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Internas - obtidas da(s) entidade(s) auditada(s) ▪ Externas - obtidas de terceiros ▪ Produzidas diretamente pelos auditores 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Observação ▪ Inspeção ▪ Entrevistas ▪ Inquéritos ▪ Estudo de casos ▪ Amostragens ▪ Exame documental ▪ Grupos alvo ▪ Grupos de referência ▪ Investigação comparativa (benchmarking) ▪ Cálculo 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Interpretação de entrevistas e de documentos ▪ Compilação ▪ Combinação ▪ Análises de rácios, frequências, variância e desvio padrão, tendências, etc. ▪ Estudos comparativos ▪ Estudos de custo-benefício ▪ Estudo “antes e após” 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Resultado 1 ▪ Resultado 2 ▪ Resultado 3 (...)

2.2.2.9. Estabelecer o calendário, os recursos e as disposições tomadas para o controlo de qualidade

Deve ser efetuada uma avaliação realista dos recursos humanos e financeiros que serão necessários para a realização da auditoria, assegurando que os elementos da equipa de auditoria têm os conhecimentos e a experiência necessários para a poderem concretizar e, se for caso disso, prever o recurso a peritos externos.

Devem ser identificados os riscos significativos para a boa execução da auditoria e a melhor forma de os gerir. Ao planear o percurso crítico da auditoria pode ser útil assinalar os eventuais pontos de elevado risco, mais suscetíveis de colocarem dificuldades, de provocarem atrasos ou de comprometerem a qualidade dos trabalhos. Os condicionalismos previsíveis em matéria de disponibilidade dos auditores (que podem ser solicitados para outras tarefas de auditoria), bem como as consequências da apresentação tardia dos resultados e do relatório de auditoria devem ser sempre tidos em consideração. Deve ser elaborado um plano realista que indique os recursos necessários e as responsabilidades para cada tarefa principal ao longo do ciclo da auditoria, bem como o calendário pormenorizado das diferentes fases do processo (incluindo a publicação do relatório) definindo, para cada fase, prazos para comunicação de informações e, se for caso disso, conferindo especial atenção a prazos externos. Em princípio, o prazo de realização de uma auditoria não excederá 12 meses²³, o que é consentâneo com a oportunidade e atualidade das observações do Tribunal. O eventual desrespeito do citado prazo limite deverá ser objeto de justificação.

Pode ser útil acelerar o trabalho de campo recorrendo a uma equipa numerosa para recolher rapidamente os dados, ao passo que a redação e a validação das evidências (em particular o procedimento contraditório) podem ser efetuadas por uma equipa mais reduzida. Ao verificar-se que o número de unidades de tempo planeadas para cada elemento da equipa de auditoria é razoável, obtém-se uma maior garantia de que o número previsto é viável, tendo em conta o calendário proposto.

Devem definir-se disposições de controlo de qualidade relativas à atribuição e compreensão das responsabilidades em matéria de direção, supervisão e revisão dos trabalhos de auditoria, bem como à prestação de informações em tempo oportuno e ao acompanhamento regular da evolução dos trabalhos de auditoria e respetivo registo tempestivo e apropriado.

2.2.2.10. Comunicar com a(s) entidade(s) auditada(s)

Para que as conclusões e as recomendações apresentadas no relatório de auditoria possam ser bem aceites é desejável que se estabeleça, sempre que possível, um diálogo contínuo e um bom entendimento mútuo entre a equipa de auditoria e os representantes da(s) entidade(s) auditada(s). Devem prever-se contactos no decurso da auditoria a fim de os manter informados da evolução dos trabalhos.

²³ Desde a aprovação do PGA até ao envio do relato para contraditório.

ANEXO I: CHECKLIST DAS QUESTÕES A COLOCAR ANTES DA PROPOSIÇÃO DO PGA

1. É possível auditar este tema neste momento?
As partes em questão (<i>stakeholders</i>) estão interessadas neste tema? Há riscos evidentes para a boa gestão financeira? O calendário e a oportunidade da auditoria contribuem para uma mudança?
2. A auditoria terá impacto?
A auditoria é suscetível de dar origem a recomendações práticas e, dessa forma, contribuir para melhorar a gestão?
3. Existe um conjunto de questões coerente e relevante?
As questões de auditoria são relevantes e as subquestões decorrem delas de forma lógica?
4. A metodologia é rigorosa e prática?
Foi definida uma metodologia clara para cada subquestão, adequada às questões colocadas, que permita obter evidências suficientes, pertinentes e fiáveis e que, de preferência, combine as técnicas quantitativas e qualitativas?
5. Estão disponíveis as competências necessárias?
Os elementos da equipa de auditoria dispõem da experiência e dos conhecimentos técnicos suficientes e, se necessário, foi previsto o recurso a peritos externos?
6. O calendário da realização da auditoria é claro?
Foram definidas etapas fundamentais realistas, nomeadamente: o início e o fim dos trabalhos de auditoria, a elaboração das observações preliminares, o período do procedimento de contraditório, a aprovação do relatório pelo Tribunal e a sua publicação?
7. A entidade a auditar (ou responsável pela atividade, programa, medida, projeto, etc.) foi informada da auditoria?
As questões, os critérios de auditoria e a metodologia propostos foram discutidos com a(s) entidade(s) a auditar?
8. É possível gerir os riscos relacionados com a elaboração do relatório de auditoria?
Foi efetuada uma análise de risco e definida uma estratégia da gestão dos riscos, especialmente quando se experimentam novas técnicas, quando estão envolvidas diversas entidades, quando o calendário tem prazos muito apertados, ou o assunto é de natureza controversa? Foi tido em consideração o risco específico que a publicação tardia do relatório pode colocar?

ANEXO II: CONTEÚDO DO PLANO GLOBAL DE AUDITORIA (PGA)

Síntese

A síntese (uma página) atualiza e desenvolve a proposta de auditoria elaborada para o programa anual de fiscalização relevante do Tribunal, incluindo novas informações ou observações efetuadas no âmbito do estudo preliminar.

A síntese resume as razões que justificam a auditoria, incluindo o seu contexto, questão, método de auditoria e âmbito, bem como o impacto esperado, os recursos previstos e o calendário de elaboração do relatório.

Que tema se pretende examinar e porquê?

Descrição do objeto da auditoria	Indica-se, claramente, as razões que motivaram a escolha do objeto da auditoria. As informações relevantes sobre o objeto da auditoria são brevemente expostas, podendo incluir as principais atividades, informações financeiras, leis e regulamentos, objetivos (que podem ser apresentados com recurso a um modelo lógico), bem como as funções e as responsabilidades dos principais intervenientes.
Materialidade e riscos para a boa gestão financeira	Indicam-se os montantes em questão, expressos em unidades monetárias, e são descritos os principais riscos para a boa gestão financeira identificados durante o estudo preliminar.
Relevância	Determina-se o interesse no assunto por parte dos destinatários do relatório, dos cidadãos, dos meios de comunicação ou de outros interessados, uma vez que há maior probabilidade de a auditoria suscitar uma mudança positiva se as partes envolvidas estiverem motivadas para o tema em questão.
Impacto potencial	O impacto potencial pode abranger a influência sobre políticas e programas futuros, as eventuais economias de custos e a evidência da adoção de boas práticas.

*(cont.)***Quais as questões e o âmbito da auditoria?**

Questões de auditoria	<p>As questões de auditoria definem-se com o máximo de precisão, a fim de determinar o tema central da auditoria e os seus objetivos, evitar trabalhos desnecessários e dispendiosos e permitir que a equipa de auditoria tire conclusões.</p> <p>Identificam-se as questões de auditoria e, se existir uma única, divide-se em subquestões imediatas. Deve explicar-se sucintamente as razões que levaram à seleção das questões de auditoria e à exclusão de outras questões possíveis.</p>
Âmbito da auditoria	<p>A delimitação do âmbito define e explica o objeto da auditoria e identifica o período e as áreas geográficas que serão abrangidas pela mesma.</p> <p>Indicam-se igualmente os domínios cuja integração no âmbito da auditoria foi prevista, mas que acabaram por ser excluídos (por exemplo, porque conduziriam a uma auditoria muito demorada ou porque não eram suficientemente específicos).</p>

Como obter as respostas?

Método de auditoria	Indica-se, claramente, o método de auditoria, ou seja, define-se o grau de prioridade a atribuir à auditoria direta de resultados, que incide inicialmente nas realizações e nos efeitos, comparativamente à auditoria dos sistemas de controlo, que incide inicialmente nos sistemas e nos controlos.
Critérios da auditoria	Os critérios de auditoria identificados, com base nos quais a situação real deve ser apreciada, são claramente formulados, sendo indicada a legislação aplicável e/ou as outras fontes que lhes serviram de base.
Técnicas de recolha de evidências e de exame dos dados	Um breve parágrafo descreve a forma como devem ser utilizadas as técnicas de recolha de evidências e de exame dos dados no contexto da auditoria. As informações pormenorizadas relativas às técnicas são apresentadas no quadro metodológico de obtenção das evidências, que faz parte integrante do PGA.
Resultado(s) provável(eis) da auditoria	O resultado provável permite identificar os domínios em relação aos quais se podem efetuar observações, tirar conclusões e formular recomendações. Aborda as questões de auditoria e não deve ser demasiado pormenorizado nem criar falsas expectativas quanto à amplitude dos efeitos da auditoria.

Como afetar os recursos e proceder à supervisão e ao acompanhamento?

Recursos, custos e calendário	<p>Os elementos da equipa de auditoria são identificados pelo nome e respetiva categoria, bem como pelas unidades de tempo que lhes são atribuídas.</p> <p>O calendário fixa as datas de início e de conclusão da auditoria, nomeadamente as datas de realização de todas as etapas principais (definindo prazos realistas para cada uma, que tenham em conta as férias, os cursos de formação, etc.) e a data de publicação do relatório final.</p> <p>Podem utilizar-se ferramentas para indicar os prazos e a sequência das tarefas, relativamente a cada parte no processo de auditoria, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ diagrama Gantt: uma representação gráfica da duração das tarefas em função do tempo decorrido, que permite estabelecer relações entre as diferentes fases do processo; ▪ análise do caminho crítico: sequência lógica das atividades que permita calcular o tempo mínimo necessário para concluir a auditoria e identificar as atividades às quais deve ser atribuída prioridade para que a auditoria possa ser concluída a tempo.
Riscos para apresentação do relatório de acordo com os prazos	Identificam-se os principais riscos para a apresentação do relatório de auditoria dentro do prazo estipulado e com os recursos previstos, bem como a probabilidade da ocorrência de cada um e, nesse caso, o seu impacto potencial. Apresentam-se, ainda, propostas para gerir cada risco.
Disposições relativas ao controlo de qualidade	O PGA prevê disposições relativas à atribuição e compreensão das responsabilidades em matéria de direção, supervisão e revisão dos trabalhos de auditoria, bem como à prestação de informações em tempo oportuno e ao acompanhamento regular da evolução dos trabalhos de auditoria.

A entidade auditada foi informada?

Referência à discussão com a entidade auditada	O PGA refere se as questões e os critérios de auditoria foram discutidos com os responsáveis da entidade auditada (ou responsável pela atividade, programa, medida, projeto, etc.) durante o estudo preliminar. Além disso, indica os contactos previstos ao longo da auditoria.
---	--

CAPÍTULO III

– EXAME

Índice

3.	EXECUÇÃO DA AUDITORIA.....	43
3.1.	COMUNICAÇÃO	45
3.2.	RECOLHA E EXAME DE DADOS.....	46
3.2.1.	<i>Técnicas de recolha e exame de dados.....</i>	46
3.2.2.	<i>Processo de recolha e exame de dados</i>	47
3.2.3.	<i>Utilização do trabalho de terceiros.....</i>	50
3.2.4.	<i>Recolha de dados e ética</i>	51
3.2.5.	<i>Fraudes e irregularidades potenciais.....</i>	51
3.3.	OBTENÇÃO DE EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA SUFICIENTES E APROPRIADAS	52
3.3.1.	<i>Objetivo e natureza das evidências de auditoria</i>	52
3.3.2.	<i>Evidências suficientes e apropriadas</i>	52
3.3.3.	<i>Fontes e tipos de evidências</i>	55
3.3.4.	<i>Dedução de observações de auditoria</i>	57
3.4.	FORMULAÇÃO DE CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES PRELIMINARES	59
3.5.	DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA/PAPÉIS DE TRABALHO.....	61
3.5.1.	<i>Objetivo e método</i>	61
3.5.2.	<i>Sistema de referência dos documentos de auditoria</i>	63
3.6.	SUPERVISÃO DA AUDITORIA E REVISÃO	63

Índice de Figuras

FIGURA 4	ETAPAS DA EXECUÇÃO DA AUDITORIA	43
FIGURA 5	DIAGRAMA DO PROCESSO DA EXECUÇÃO DA AUDITORIA	44
FIGURA 6	O PAPEL DO EXAME DE DADOS NA AUDITORIA DE RESULTADOS	49
FIGURA 7	OS ELEMENTOS DAS OBSERVAÇÕES DE AUDITORIA.....	58
FIGURA 8	MODELO DE UM QUADRO DE OBSERVAÇÕES DE AUDITORIA.....	59

Índice de Quadros

QUADRO 1	TÉCNICAS DE RECOLHA E EXAME DE DADOS	48
QUADRO 2	FONTES DE EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA.....	55
QUADRO 3	TIPOS DE EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA.....	56

3. EXECUÇÃO DA AUDITORIA

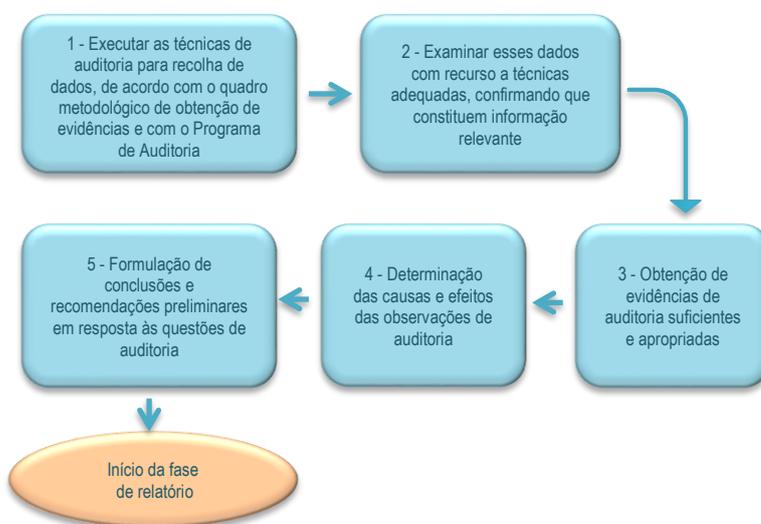
A fase de execução da auditoria corresponde ao trabalho de campo. Tem início após a aprovação do Plano Global de Auditoria e termina com o início da redação do relato de auditoria²⁴.

O principal objetivo da fase de execução é reunir evidências de auditoria suficientes e apropriadas que permitam dar resposta às questões de auditoria e sustentar as observações, conclusões e recomendações a formular.

Quando se verificar a necessidade de detalhar os trabalhos planeados, os auditores devem elaborar um Programa de Auditoria, documento autónomo ou integrado no Plano Global de Auditoria²⁵.

Para alcançar o objetivo desta fase, os auditores executam o processo que se pode analisar em cinco etapas, como esquematizado na figura 4:

FIGURA 4 ETAPAS DA EXECUÇÃO DA AUDITORIA



A fase de execução conclui-se quando a equipa de auditoria alcançar o resultado pretendido em cada uma daquelas etapas, registando todo o trabalho executado em “papéis de trabalho” organizados.

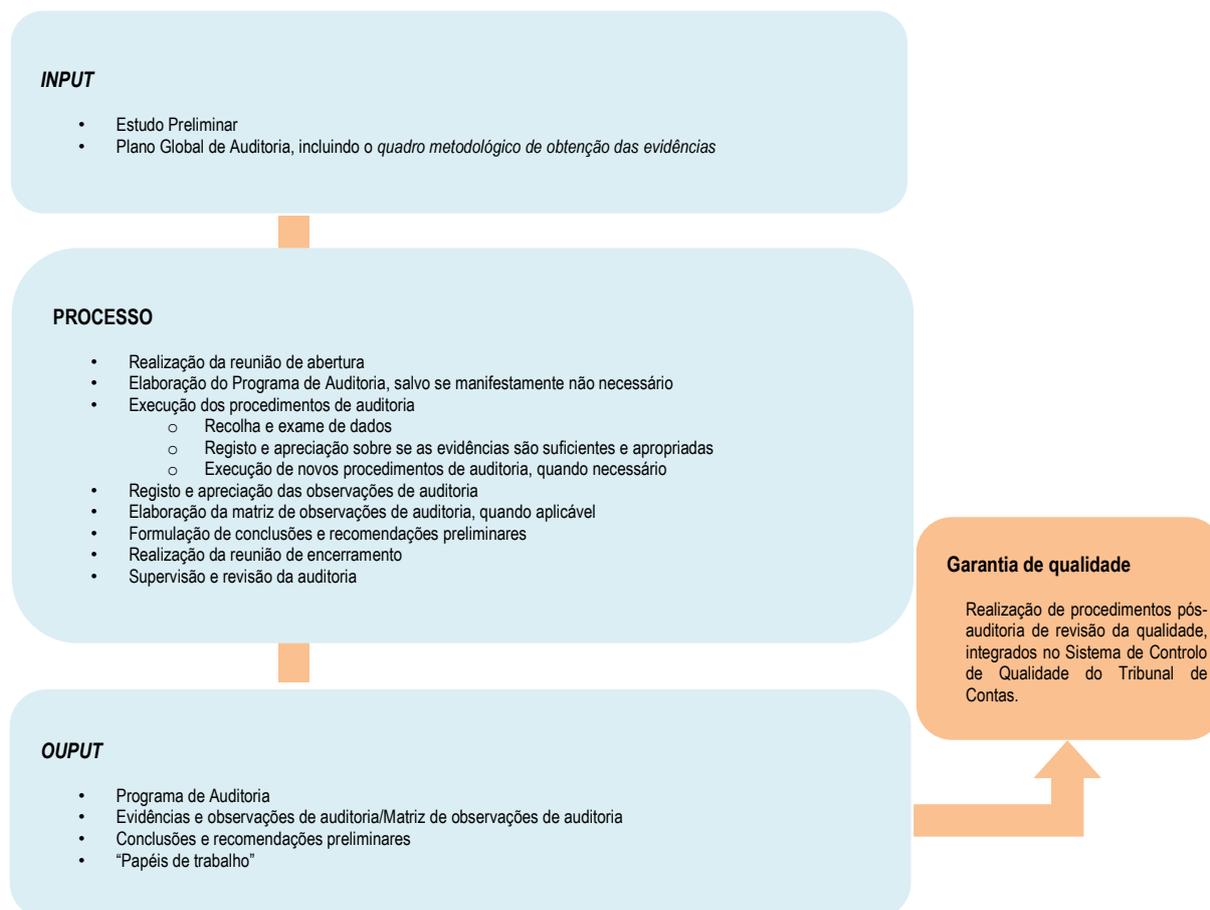
Os auditores devem executar a auditoria com objetividade, ceticismo e zelo profissionais, manterem-se orientados para os resultados, estar atentos aos diferentes contextos que conduziram aos factos verificados e adotarem uma atitude aberta e imparcial perante os argumentos e as opiniões que forem surgindo ao longo do trabalho.

É especialmente importante que os auditores apliquem um juízo profissional adequado na sua apreciação da quantidade e qualidade das evidências obtidas, as quais devem ser relevantes e permitir extrair conclusões válidas no que respeita às concretas questões de auditoria formuladas.

²⁴ Tal não obsta a que venham a ser executadas tarefas adicionais de trabalho de campo depois de iniciada a redação do relato, para responder a necessidades supervenientes, nem a que sejam iniciados os trabalhos de redação durante a fase de execução da auditoria.

²⁵ Neste caso, o detalhe dos trabalhos planeados deve ser espelhado no quadro metodológico de obtenção das evidências referido no ponto 2.2.2.8. sobre o planeamento.

FIGURA 5 DIAGRAMA DO PROCESSO DA EXECUÇÃO DA AUDITORIA



3.1. Comunicação

Em princípio, o trabalho de campo tem início com uma reunião de abertura. Os auditores devem manter uma comunicação eficaz e adequada com os auditados e promover um fluxo de informação franco.

A fase de execução da auditoria comporta uma fase analítica e uma fase de comunicação. A analítica refere-se à recolha e exame dos dados, informações e factos, ao passo que a fase de comunicação prossegue ao longo desta fase, à medida que são apreciadas as diferentes observações de auditoria, argumentos e perspetivas.

A boa comunicação propicia a colaboração das entidades auditadas e partes interessadas, o que contribui para a eficiência e a eficácia da auditoria. Os auditores devem estabelecer uma comunicação profissional, cuidadosamente gerida e planeada preservando, simultaneamente, a independência da auditoria.

A fase de comunicação poderá integrar os seguintes passos:

Antes de iniciar o trabalho de campo, deve ser enviado um ofício a comunicar às entidades auditadas que serão objeto de uma auditoria do Tribunal e a acordar o agendamento de uma reunião de abertura.

*COMUNICAÇÃO FORMAL
AO AUDITADO DA REALIZAÇÃO
DA AUDITORIA*

Esse ofício deverá referir, no mínimo, o objetivo da auditoria, o período do trabalho de campo e a identificação dos elementos da equipa de auditoria. Deverá, ainda, fazer referência à legislação que permite a realização da auditoria pelo Tribunal e o acesso à documentação e informações necessárias à execução dos trabalhos pelos auditores.

REUNIÃO DE ABERTURA

Essa reunião consubstancia o início do trabalho de campo da auditoria e deverá ficar documentada nos “papéis de trabalho”. Serve, sobretudo, para comunicar aos responsáveis pela gestão e controlo da entidade (atividade, programa, medida, etc.) auditada a informação relevante constante do Plano Global de Auditoria devendo ter, entre outros, os seguintes objetivos:

- Identificar o objetivo, o âmbito, os critérios da auditoria e a calendarização prevista para a execução do trabalho de campo;
- Indicar a eventual necessidade de as atas de certas reuniões terem de ser aprovadas pelos presentes (sem prejuízo da prática corrente de serem solicitados comentários e sugestões às notas redigidas pelos auditores sobre as conclusões das reuniões realizadas);
- Apresentar o normal desenvolvimento de um processo da auditoria no Tribunal, com ênfase no princípio do contraditório;
- Conhecer os representantes da entidade (atividade, programa, etc.) auditada relevantes para a auditoria, nomeadamente o(s) interlocutor(es) da equipa de auditoria.

COMUNICAÇÃO DURANTE A EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

Durante o trabalho de campo, os auditores poderão ir comunicando aos representantes da entidade (atividade, programa, etc.) auditada as evidências significativas e as observações de auditoria que forem obtendo, mas mantendo, a todo o momento, a sua objetividade, independência e atitude profissional.

Esta comunicação poderá, por um lado, favorecer o conhecimento oportuno dos argumentos e dos diferentes pontos de vista dos auditados e, assim, validar os dados obtidos. Por outro lado, poderá potenciar a tomada de ações corretivas por parte dos responsáveis pela gestão e controlo das entidades auditadas ainda durante a fase de execução da auditoria o que, a ocorrer, deverá ser divulgado no relatório.

REUNIÃO DE ENCERRAMENTO

O trabalho de campo deve finalizar com uma reunião de encerramento entre a equipa de auditoria e representantes da entidade (atividade, programa, etc.) auditada onde, sempre que possível, devem ser comunicadas as observações de auditoria projetadas desde já e as correspondentes conclusões preliminares.

Em ambas as reuniões, de abertura e de encerramento, deve estar presente, pelo menos, um dirigente do departamento responsável pela execução da auditoria, sem prejuízo da participação de outros responsáveis.

3.2. Recolha e exame de dados



3.2.1. Técnicas de recolha e exame de dados

Os auditores recolhem e examinam dados para obter informações relevantes após apreciarem os sistemas de gestão e controlo.

O processo de recolha e exame de dados tem como principal objetivo reunir evidências suficientes e apropriadas, de forma económica e eficiente, que habilitem os auditores a responder às questões de auditoria formuladas.

Os dados são as observações primárias que depois de compilados e analisados se transformam em informação (*vide* figura 4). Apenas a informação relevante para o objetivo e questões de auditoria deve ser usada como evidência de auditoria.

Antes de se iniciar o processo de recolha e exame de dados, os auditores devem examinar o sistema de gestão e controlo, incluindo o sistema informático, associado à matéria a auditar para estabelecer a fiabilidade a atribuir aos dados recolhidos. Este exame pode determinar a maior ou menor necessidade de recorrer a diferentes fontes e a técnicas alternativas para a obtenção de dados.

3.2.2. Processo de recolha e exame de dados

Os auditores devem executar os procedimentos de auditoria para a recolha e o exame de dados com recurso a técnicas de auditoria adequadas que se revelem necessários para obter evidências suficientes e apropriadas.

O Programa de Auditoria elaborado, salvo se manifestamente não necessário, aprovado pelo Juiz da Área, como estabelecido no Regulamento do Tribunal, tem de refletir a relação direta entre os objetivos e os procedimentos de auditoria a executar para confirmar se os critérios foram alcançados pela entidade, atividade, programa, medida, etc. auditada.

Os procedimentos de auditoria correspondem aos métodos de auditoria e às técnicas utilizados para apreciação da conformidade da matéria auditada face aos critérios adotados, de modo a satisfazer o objetivo e responder às questões da auditoria formuladas.

Na auditoria de resultados, os auditores devem estar preparados para ser criativos no desenvolvimento de procedimentos de auditoria adequados, os quais dependerão do tema da auditoria, das questões de auditoria formuladas e ainda dos recursos humanos e do tempo disponíveis.

No processo de recolha e exame de dados devem ser combinadas diferentes técnicas, sendo que as mais habituais (*vide* quadro seguinte) vão desde as que permitem obter uma visão global de uma situação ou população (*v.g.* inquéritos) até às análises mais sofisticadas (*v.g.* estudos de custo-benefício).

A recolha e exame de dados é um processo decisório iterativo em que os auditores recolhem os dados, examinam a sua exaustividade e adequação, procedem à sua apreciação e decidem se são necessários dados suplementares obtidos através da realização de novos procedimentos de auditoria (*vide* ponto 2.2.2.6).

Os dados podem ser diferenciados entre primários e secundários. Dados primários são os diretamente recolhidos pelos auditores, com o objetivo específico de serem usados na auditoria. Dados secundários respeitam a informação já disponível e que pode ser usada como evidência na auditoria. Apesar de serem menos dispendiosos de obter, por já se encontrarem disponíveis, é preciso considerar que, por terem sido recolhidos para outros fins, a respetiva qualidade poderá ser limitada.

QUADRO 1 TÉCNICAS DE RECOLHA E EXAME DE DADOS

Técnicas de recolha	Técnicas de exame
<ul style="list-style-type: none"> • Observação • Inspeção • Entrevistas²⁶ • Inquéritos²⁷ • Grupos de referência²⁸ • Grupos alvo²⁹ • Exame documental • Pedidos de informação e de documentação • Estudo de casos³⁰ • Amostragens³¹ • Investigação comparativa³² • <i>Benchmarking</i>³³ • <i>Cálculo</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • Interpretação de entrevistas e de documentos • Compilação • Combinação • Análises de rácios, frequências, variância e desvio padrão, tendências, etc. • Estudos comparativos • Estudos de custo-benefício • Estudo “antes e após”³⁴

26 Entrevistas devem ser apoiadas em questionários desenvolvidos pela equipa de auditoria para o efeito.

27 Inquéritos são uma coleção sistemática de informação de uma população definida. São particularmente úteis quando é necessário quantificar informação de um largo número de indivíduos sobre um tema ou tópico específico.

28 Grupos de referência são grupos de especialistas, internos ou externos aos serviços de apoio ao Tribunal de Contas, para apoiar a equipa de auditoria com competências técnicas e conhecimentos relevantes para a auditoria. Esta técnica pode ser usada na fase de planeamento, mas também na fase de execução da auditoria para testar observações preliminares, conclusões e recomendações.

29 Grupos alvo consiste numa seleção de indivíduos reunidos para discutir tópicos e temas específicos.

30 Estudo de casos visa examinar um limitado número de eventos ou itens com vista a conhecer uma entidade, programa, processo ou atividade. Mudanças organizacionais, considerações geográficas e económicas são fatores importantes para se realizar um estudo de casos.

Há diferentes tipos de estudo de casos:

Estudo de caso exploratório - consiste num exame de poucos casos, usualmente não mais de três, para identificar questões, temas ou problemas centrais que possam vir a ser tratados na auditoria;

Exemplos de casos - são usados na auditoria de resultados para ilustrar observações no relatório;

Estudo de casos avaliativo - é o estudo mais importante. Examina uma seleção sistemática de casos com vista a compreender uma entidade, programa, processo ou atividade como um todo. Consiste em desenvolver uma teoria sobre problemas de desempenho e suas causas.

31 Nas situações em que não é possível recolher dados de toda a população, os auditores devem recorrer a amostragens que lhes permitam fazer extrapolações para a população considerada. A amostra tem de ser representativa da população e pode ser estatística ou não estatística; a decisão de a qual recorrer exige a aplicação do juízo profissional dos auditores.

32 Investigação comparativa é utilizada para examinar o desenvolvimento de condições alternativas, para efetuar comparações ao longo do tempo e entre diferentes resultados ou alternativas.

33 *Benchmarking* é uma forma especial de estudo comparativo, em que a situação é comparada face às melhores práticas conhecidas. É um processo que consiste em comparar uma organização, programas, métodos, processos, procedimentos, produtos ou serviços com os que consistentemente se distinguem nas mesmas categorias.

34 No estudo “antes e após” a situação ocorrida antes de o programa começar, por exemplo, é comparada com a que existe depois de implementado o programa.

Para examinar os dados recolhidos, os auditores têm de os compilar, apreciar, combinar e decidir sobre o resultado.

O exame de dados consiste em:

- **Compilar** os dados (codificação e tabulação);
- **Apreciar** os resultados obtidos com recurso a técnicas adequadas e tendo em conta outros dados. Neste exame são utilizadas técnicas quantitativas, como as análises de rácios, e qualitativas, como a interpretação de documentos. O Quadro 1 identifica exemplos de técnicas para o exame de dados.
- **Combinar** os resultados obtidos de diferentes dados ou com recurso a diferentes técnicas. Quando duas ou mais técnicas são utilizadas para verificar a consistência dos resultados, considera-se que a evidência está corroborada.
- **Decidir** se a informação obtida é representativa da realidade, se permite estabelecer uma relação do tipo “causa-efeito” (quase causal) entre factos observados, se é relevante para o objetivo da auditoria e se habilita os auditores a responder às questões de auditoria formuladas. Quando assim for, constitui uma evidência de auditoria (Figura 6).

FIGURA 6

O PAPEL DO EXAME DE DADOS NA AUDITORIA DE RESULTADOS



Para o exame de dados, os auditores devem privilegiar técnicas de auditoria assistidas por computador sempre que a sua utilização possa aumentar a eficiência da auditoria.

Quando, da execução dos procedimentos de auditoria, surgir informação adicional relevante, embora não diretamente relacionada com o objetivo, âmbito ou questões de auditoria formulados, os auditores devem ponderar a pertinência de propor uma alteração do Plano Global de Auditoria e, conseqüentemente, de adaptar o correspondente Programa de Auditoria para integrar essa informação na auditoria.

Compete à supervisão da auditoria propor ao Juiz da Área de Responsabilidade, nos termos do disposto no Regulamento do Tribunal, a alteração e adaptação daqueles documentos.

3.2.3. Utilização do trabalho de terceiros

O recurso ao trabalho dos auditores internos ou de peritos externos exige a execução de determinados procedimentos por parte dos auditores.

A auditoria de resultados, em matérias específicas de significativa complexidade, pode ter de recorrer ao trabalho de terceiros, ou seja, ao trabalho de outros auditores (internos³⁵ ou externos) ou a peritos externos, quando se provar ser relevante para a obtenção e exame de evidências de auditoria suficientes e apropriadas, necessárias para dar resposta às questões da auditoria.

O auditor permanece inteiramente responsável pelas opiniões que formula sendo-lhe pois necessário verificar que o planeamento, a execução e as conclusões retiradas pelo outro auditor são os adequados à luz dos princípios e normas de auditoria a que está obrigado³⁶.

A utilização dos trabalhos de auditores internos pressupõe:

- a verificação das qualificações, independência e reputação desse auditor;
- a revisão dos seus relatórios e “papéis de trabalho” verificando a respetiva conformidade com as normas e orientações sobre práticas a que está obrigado;
- a verificação das evidências obtidas em termos de suficiência, pertinência e fiabilidade, de preferência com recurso a amostras representativas;
- a identificação, no relatório, das fontes das observações e das referências bibliográficas.

35 *Vide* a orientação da ISSAI 1610, Usar o trabalho de auditores internos, que detalha as responsabilidades dos auditores externos na utilização do trabalho de auditores internos.

36 *Vide* a orientação da ISSAI 1610:11 sobre a responsabilidade dos auditores externos sobre a auditoria.

À utilização dos trabalhos de auditores externos (v.g. relatórios de conclusões e recomendações à gestão) aplicam-se, *mutatis mutandis*, os cuidados acima referidos, sendo sempre útil o seu estudo e ponderação na fase de planeamento da auditoria.

O recurso a peritos externos deve ser equacionado pela equipa de auditoria na fase de planeamento ou assim que se verificar que os trabalhos necessários estão fora da esfera de competências da equipa de auditoria. A sua contratação pressupõe a inexistência dos peritos em causa entre os recursos do Tribunal.

Na contratação de peritos externos³⁷ deve ser apreciado se esses especialistas têm a competência (o saber), a capacidade (a 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 ao objeto e exigência da auditoria. Os requisitos de confidencialidade a respeitar pelos peritos externos, incluindo os requisitos éticos relevantes que devem ser observados, deverão ficar acautelados por escrito, como apropriado³⁸.

3.2.4. Recolha de dados e ética

Os auditores devem respeitar todos os requisitos em matéria de confidencialidade.

Durante os trabalhos de auditoria, os auditores devem estar atentos à informação sensível e à de natureza pessoal que deva ser tratada de maneira confidencial e respeitar as regras em matéria de proteção de dados.

3.2.5. Fraudes e irregularidades potenciais

Os auditores devem estar atentos à existência de distorções materiais devidas a fraude ou a práticas irregulares e devem reportá-las superiormente sempre que as detetem.

Independentemente do objeto da auditoria, os auditores devem estar atentos às situações que possam indiciar atos ilegais ou irregulares, bem como fraude ou corrupção.

Caso tal suceda, devem determinar em que medida tais atos afetam o resultado da auditoria e reportar, sempre, superiormente, ainda que não haja impacto para a auditoria em causa.

37 Vide a orientação da ISSAI 1620, Usar na auditoria o trabalho de um perito, que detalha as responsabilidades dos auditores externos no recurso a um indivíduo ou a uma organização como perito.

38 Vide a orientação da ISSAI 1620: P8 sobre matérias relacionadas com sigilo de Estado ou abrangidos pela reserva da vida privada, de que são exemplos matérias como defesa, saúde, serviços sociais e fiscalidade.

3.3. Obtenção de evidências de auditoria suficientes e apropriadas



3.3.1. Objetivo e natureza das evidências de auditoria

Depois de examinados os dados, os auditores devem reunir evidências de auditoria suficientes e apropriadas para chegar a conclusões relativamente ao objetivo, obter respostas para as questões de auditoria formuladas e poder deduzir observações de auditoria.

A tarefa mais crítica da fase de execução da auditoria consiste na obtenção de evidências de auditoria, pois são estas que fundamentam o conteúdo dos relatórios. Dos procedimentos de auditoria executados têm de resultar evidências suficientes e apropriadas que habilitem os auditores a responder às questões de auditoria formuladas e a fundamentar as observações, conclusões e recomendações garantindo, assim, que o conteúdo do relatório resiste a uma apreciação crítica.

Na auditoria de resultados, os objetivos e as questões de auditoria exigem frequentemente que os auditores, norteados pelo juízo profissional, sejam criativos e flexíveis na procura de evidências de auditoria, sendo aceitável que estas sejam de natureza mais persuasiva ("aponta no sentido de concluir que ...") do que conclusiva ("certo/errado"). A precisão é necessária mas deve ser sopesada face ao que é razoável, económico e relevante para atingir o objetivo da auditoria.

3.3.2. Evidências suficientes e apropriadas

Os auditores têm de apreciar se as evidências obtidas satisfazem os requisitos quantitativos e qualitativos para poderem suportar o conteúdo do relatório.

As evidências de auditoria devem ser colocadas em contexto e todos os argumentos relevantes, prós e contras e diferentes perspetivas, devem ser considerados antes de serem formuladas as observações, conclusões e recomendações. As observações e conclusões são o resultado do exame, que está relacionado com o objetivo da auditoria e que dá resposta às questões de auditoria.

No relatório apenas devem constar informações relevantes para as questões de auditoria. As observações que não relevem diretamente para as questões ou para o objetivo da auditoria não devem pois ser incluídas no relatório.

As evidências de auditoria devem ser suficientes e apropriadas correspondendo às exigências muito concretas a que se refere o ponto 2.2.2.4.

A fiabilidade das evidências pode ser assegurada através da respetiva corroboração. Trata-se de um procedimento que implica que os auditores utilizem pelo menos dois tipos diferentes de técnicas para medir e examinar os dados fazendo, assim, uma verificação cruzada do resultado assegurando-se da respetiva consistência.

Os aspetos quantitativos (suficiência) e qualitativos (pertinência e fiabilidade) das evidências de auditoria devem ser analisados em conjunto, já que existe entre eles uma relação inversa. Se a qualidade for elevada, menor será a quantidade necessária; uma grande quantidade pode ser persuasiva, ainda que a qualidade não seja elevada. Neste caso deve ser aplicado o juízo profissional dos auditores, pois não existem orientações precisas para medir o grau de quantidade e qualidade exigido.

Em determinadas situações, pode ser apropriado converter evidências qualitativas em quantitativas, para que seja possível efetuar análises quantitativas. Tal é comum quando são compiladas respostas a inquéritos que podem ser convertidas em evidências quantitativas usando expressões como “60% dos inquiridos afirmou que...”.

No decurso da auditoria, à medida que o conhecimento dos auditores se desenvolve, pode surgir a necessidade de reapreciar algumas das questões de auditoria e mesmo de reformular o objetivo da auditoria. Tal poderá permitir incluir informações e evidências que não eram inicialmente consideradas relevantes.

Na auditoria de resultados, os factos relevantes raramente são isolados. Ao contrário, envolvem, amiúde, diversos elementos inter-relacionados. Ao apreciar a quantidade e a qualidade das evidências, os auditores devem ter em consideração que a força probatória dos factos combinados pode ser tão - ou mesmo mais - importante do que a dos factos isolados.

Os auditores devem ponderar sobre as características das evidências para aferir em que medida são suficientes e apropriadas.

Além disso, os auditores devem assegurar-se de que a quantidade e a qualidade das evidências minimizam o risco de chegar a observações, conclusões ou recomendações incorretas ou inadequadas. Se o processo de recolha e exame de dados não conduzir à obtenção de evidências suficientes, pertinentes e fiáveis não se deverão formular observações e conclusões de auditoria.

Os auditores têm de estar atentos a determinadas características que potenciam a fraqueza das evidências.

São exemplos desses potenciais problemas, as evidências:

- Serem baseadas numa única fonte (fiabilidade e suficiência);
- Terem origem oral se ainda não tiverem sido objeto de confirmação escrita e não estarem suportadas em documentação ou observação (fiabilidade);
- Perderem relevância com o decorrer do tempo, isto é, estarem desatualizadas e/ou não refletirem as mudanças (fiabilidade);
- Serem muito onerosas face ao seu benefício (pertinência e suficiência);
- Terem fontes com interesse num dado resultado da auditoria (fiabilidade);
- As amostras recolhidas não serem representativas (suficiência);
- Respeitarem apenas a uma ocorrência isolada (suficiência);
- Serem incompletas por não representarem as causas ou os efeitos (fiabilidade e suficiência);
- Serem conflitantes entre si (fiabilidade);
- Serem tendenciosas (fiabilidade).

Em contrário, as:

Para apreciar a quantidade e a qualidade das evidências de auditoria, os auditores devem ter, ainda, em consideração os seguintes critérios:

- Evidências externas são mais fiáveis do que aquelas que têm como fonte as entidades auditadas. Contudo, nas auditorias de resultados pode ser difícil recorrer à confirmação por terceiros já que as informações podem apenas estar disponíveis no seio da entidade (atividade, programa, etc.) auditada, sendo que a existência de sistemas de gestão e controlo eficazes pode melhorar a qualidade das informações aí obtidas;
- Evidências corroboradas por diferentes tipos de dados obtidos de fontes diferenciadas ou alternativas são mais fiáveis;
- Evidências obtidas através da observação ou exame direto dos auditores são mais fiáveis do que as obtidas indiretamente;
- As cópias que sejam evidências significativas devem ser certificadas, a não ser que os auditores tenham verificado o documento original (nestas situações, os auditores devem anotar a respetiva origem e a data em que foi copiado), os documentos originais são mais fiáveis do que cópias;
- Dado que a correspondência, os memorandos e os relatórios podem estar incompletos, ser ambíguos ou mesmo incorretos, as entrevistas podem permitir uma compreensão profunda não apenas dos factos mas, igualmente, dos condicionalismos e do ambiente. Ainda assim, as evidências provenientes de entrevistas necessitam de ser corroboradas por outras fontes ou de confirmação escrita.

A fiabilidade da fonte de informação é uma função dos sistemas de gestão e controlo da entidade onde foram obtidas, a confiança atribuída às evidências depende da apreciação que os auditores fizerem desses sistemas.

3.3.3. Fontes e tipos de evidências

Os auditores devem identificar quais as fontes e os tipos das evidências de auditoria a obter tendo presente que fontes múltiplas fornecem melhores evidências.

Como referido, os auditores devem combinar diferentes tipos e fontes de evidências de auditoria de modo a confirmá-las, corroborando-as, tornando, assim, as observações de auditoria correspondentes mais fiáveis e conseguindo uma argumentação mais persuasiva.

O emprego de várias técnicas para a obtenção de evidências de auditoria permite reforçar consideravelmente a qualidade das mesmas. Porém, importa ter presente que tem de haver razoabilidade quanto ao custo e ao tempo para a sua obtenção face ao resultado que os auditores pretendem atingir.

Os auditores devem, aplicando o ceticismo profissional, manter-se críticos em relação às evidências que recolhem e considerar o risco de não refletirem completamente a realidade, pelo que devem precaver-se e buscar ativamente informação que as contrarie.

Na auditoria de resultados, as fontes de evidências podem ser agregadas em três grupos: produzidas diretamente pelos auditores; internas, quando são facultadas pelas entidades auditadas; e externas, quando são obtidas junto de terceiros (*vide* Quadro 2).

QUADRO 2 FONTES DE EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA

Fontes de evidências	Características	
Produzidas diretamente pelos auditores	Os auditores podem determinar quais as técnicas mais adequadas para obter evidências, sendo que a sua capacidade para conceber e aplicar as técnicas determinará a qualidade daquelas.	Informações obtidas através de entrevistas, inquéritos, grupos-alvo, inspeção ou observação direta.
Internas (obtidas das entidades auditadas)	Os auditores devem determinar a fiabilidade dos dados recolhidos internamente para as questões de auditoria formuladas, analisando-os, confirmando-os e testando os sistemas de gestão e controlo que lhes são inerentes.	Informações provenientes de bases de dados, relatórios de auditoria interna e estudo “antes e após”.
Externas (obtidas de terceiros)	Trata-se de evidências produzidas ou verificadas por terceiros, cuja qualidade é indiscutível. O grau de utilização destas informações como evidências de auditoria depende da qualidade que os auditores lhes atribuir e da importância para as observações de auditoria.	Dados estatísticos nacionais, declarações, documentos oficiais e legislação.

As evidências de auditoria provenientes das fontes antes referidas dividem-se em quatro tipos - físicas, documentais, orais e analíticas – de acordo com as características explicitadas no Quadro 3.

QUADRO 3 TIPOS DE EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA

Tipos de evidências	Fontes / Características
Físicas	<p>Evidências obtidas diretamente através da inspeção ou observação de pessoas (verificar como são executadas determinadas tarefas), propriedades, eventos ou objetos.</p> <p>É desejável que sejam corroboradas por outros tipos de evidências, sobretudo se forem cruciais para o objetivo da auditoria. A corroboração pode ser conseguida tendo dois ou mais auditores a confirmar a observação/inspeção e, sempre que possível, na presença de representante das entidades auditadas.</p> <p>Pode tomar a forma de fotografias, tabelas, mapas, gráficos, amostras físicas, memorandos sobre inspeções ou observações e outras fontes.</p>
Documentais	<p>É a forma mais comum de obter evidências.</p> <p>Podem estar sob a forma física ou eletrónica e ser internas ou externas às entidades objeto da auditoria.</p> <p>Evidências documentais externas podem incluir: legislação, cartas/ofícios, memorandos, faturas, contratos, relatórios de auditoria externa e outros relatórios e resultado de circularizações.</p> <p>Evidências documentais internas podem incluir: relatórios e contas, correspondência, planos, orçamentos, documentos de receita/despesa, relatórios internos e memorandos, políticas e procedimentos internos e estatísticas.</p>
Orais / Testemunhais	<p>São obtidas de pessoas, a partir da resposta a inquéritos e entrevistas, ou de grupos alvo ou grupos de referência e podem fornecer dados relevantes não possíveis de serem obtidos por outras fontes.</p> <p>A corroboração de evidências testemunhais é aconselhável sempre que sustente a conclusão de auditoria e não apenas como enquadramento da situação ou obtenção de dados para aprofundar os exames.</p> <p>Poder-se-á corroborar evidências orais através da confirmação escrita pelo entrevistado e da verificação documental.</p> <p>É importante notar que os inquéritos são habitualmente para corroborar evidências e não para servir como evidência <i>de per si</i>.</p>
Analíticas	<p>Respeitam a evidências compiladas pela equipa de auditoria a partir de outros tipos de evidências. Incluem o exame de dados que pode envolver computação, análise de rácios, tendências e padrões, comparações (numéricas e não numéricas), interpretações racionais e desagregação de informação em componentes.</p>

3.3.4. Dedução de observações de auditoria



Os auditores devem deduzir observações de auditoria que respondam às questões formuladas. Essas observações têm de estar suficiente e apropriadamente suportadas em evidências razoavelmente obtidas, em termos de tempo e custo.

As observações de auditoria resultam da comparação entre as evidências de auditoria e os critérios e, quando existam discrepâncias, descrevem o correspondente impacto (efeito) e identificam as causas. Ao deduzir observações, os auditores devem apreciar o grau de confiança que lhes podem atribuir em função da solidez das evidências obtidas. O resultado dessa apreciação deve estar expresso na redação de observações de auditoria pelo emprego de expressões como “em geral”, “frequentemente”.

As observações de auditoria resultam da comparação entre a situação factual encontrada pelos auditores (“o que é”) e os critérios de auditoria previamente definidos (“o que deve ser”).

Quando daquela comparação resultam discrepâncias – ineficiências de desempenho –, então as entidades auditadas não efetuaram, em princípio, o que era expectável com base nos critérios considerados, pelo que essa situação pode ser considerada um problema.

Nas situações em que o desempenho é ineficiente face aos critérios, os auditores devem aplicar o juízo profissional para decidir se são necessárias evidências suplementares e se aquela observação deve ser debatida com os responsáveis pela gestão e controlo das entidades auditadas para se aferir, nomeadamente:

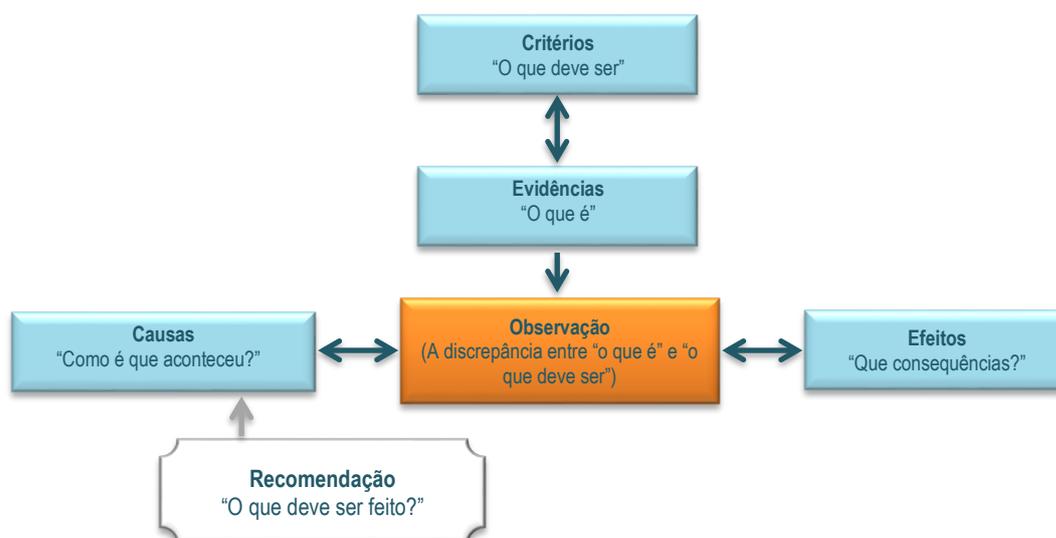
- se a ineficiência é um caso isolado ou constitui um problema sistemático;
- se o problema pode ser solucionado pelas entidades auditadas ou se está fora do seu controlo;
- se a gestão das entidades auditadas conhece o problema e tomou medidas corretivas (quando assim é, tal facto deve ser registado e tido em conta no relatório).

A auditoria de resultados deve consubstanciar-se num relatório construtivo e equilibrado, pelo que dele não devem constar apenas ineficiências, mas também, e sempre que existirem, melhorias de desempenho face ao esperado, conclusões positivas e situações identificadas como boas práticas.

Os auditores devem identificar as causas e os efeitos das observações de auditoria para poderem formular conclusões e recomendações.

Na dedução de observações de auditoria importa ter em atenção os quatro elementos a seguir esquematizados e descritos: critérios, evidências, causas e efeitos.

FIGURA 7 OS ELEMENTOS DAS OBSERVAÇÕES DE AUDITORIA



- **Critérios**³⁹ – as referências face às quais é apreciado o desempenho das entidades auditadas. Eles representam a expectativa de uma pessoa sensata do que “o que deve ser”. Os critérios quando são comparados com a factualidade geram as observações de auditoria. Não cumprir os critérios pode significar que existe espaço para melhorias do desempenho.
- **Evidências** (condição) – os factos que resultaram da recolha e exame de dados obtidos pelos auditores no exame da auditoria. As evidências devem ser comparadas com os critérios para verificar se existem diferenças (variações) entre ambos.
- **Causas** – São as razões para terem ocorrido as diferenças. Identificar as causas fornece a informação necessária para se identificar o que deve ser modificado para que possam ser implementadas melhorias no desempenho e evitar a permanência do problema.
- **Efeitos** – o impacto, as consequências, da discrepância entre as evidências e os critérios que releve em matéria de economia, eficiência e/ou eficácia. Os efeitos podem demonstrar a necessidade de serem implementadas medidas corretivas. Estes podem ser quantificáveis; contudo, os efeitos qualitativos, como os evidenciados pela falta de controlos ou de decisões adequadas, são igualmente significativos e devem ser tidos em conta na auditoria de resultados.

Como no relatório de auditoria só devem constar observações relevantes para o objetivo e questões de auditoria, os auditores devem examinar se os efeitos são suficientemente significativos para resultar numa observação de auditoria.

³⁹ Como referido no ponto 2.2.2.5 a propósito do planeamento.

A apresentação das observações de auditoria num quadro lógico e claro facilita a compreensão dos critérios de auditoria aplicados, dos factos assinalados e das causas e efeitos apurados sobre os problemas detetados.

A figura seguinte apresenta um modelo de quadro de observações que se relaciona com as conclusões preliminares e potenciais recomendações. A finalidade é que o preenchimento desse quadro auxilie a equipa de auditoria - e respetiva revisão - a garantir que o trabalho efetuado está em consonância com o planeado e que existe uma relação lógica entre conclusões preliminares, observações e evidências de auditoria, em resposta ao objetivo e às questões de auditoria formuladas.

FIGURA 8 MODELO DE UM QUADRO DE OBSERVAÇÕES DE AUDITORIA

Subquestões de auditoria	Crítérios de auditoria	Evidências de auditoria	Observações de auditoria (causas e efeitos)	Conclusões preliminares	Recomendações potenciais	Referência à documentação de auditoria

3.4. Formulação de conclusões e recomendações preliminares



Os auditores devem ir registando conclusões e recomendações preliminares à medida que o desenvolvimento da auditoria as suscitar.

Pese embora as conclusões e recomendações sejam ajustadas/desenvolvidas na fase de relatório, à medida que os auditores progredem na fase de execução da auditoria é possível ir obtendo conclusões preliminares e recomendações potenciais, as quais devem ir sendo registadas em “papéis de trabalho”, mesmo que a evolução da auditoria as não venha a confirmar.

Tal procedimento contribui para que os auditores se focalizem nos resultados, detetem atempadamente a necessidade de alterar / adaptar / corrigir o objetivo, âmbito e questões de auditoria, constantes do Plano Global de Auditoria e do Programa de Auditoria, e melhorem a comunicação com os representantes das entidades (atividades, programas, etc.) auditadas, designadamente aquando da realização da reunião de encerramento.

As observações de auditoria que revelem a existência de um desempenho superior ao determinado pelos critérios também devem ser vertidas em conclusões preliminares.

Quando formulam recomendações potenciais, os auditores, sempre que possível, devem estimar o impacto esperado das recomendações⁴⁰.

Quando se aproxima o final da fase de execução da auditoria, os auditores devem começar a redigir as conclusões do relatório à luz das mensagens-chave derivadas da auditoria.

Como referido, a fase de execução da auditoria visa responder às questões de auditoria e, durante esse processo, os auditores vão registando as conclusões preliminares. Contudo, após a conclusão dessa fase, aquelas conclusões preliminares podem não coincidir com as conclusões do relatório, dado que estas devem corresponder às mensagens-chave da auditoria.

As mensagens-chave de um relatório de auditoria de resultados são as mensagens úteis para o futuro, sobretudo por poderem ter impacto na gestão dos dinheiros públicos. Elas são as conclusões relevantes que devem ser apresentadas com clareza e precisão e desenvolvidas no relatório.

A não coincidência entre conclusões preliminares e conclusões do relatório (as mensagens-chave) resulta do facto de após a execução dos trabalhos de campo, os auditores passarem a ter um melhor conhecimento da matéria objeto da auditoria.

Uma dada questão de auditoria que pareceu importante aquando da elaboração do PGA, concluída a fase de execução da auditoria pode não resultar em observações relevantes. Reciprocamente, quando revistas as evidências obtidas, os auditores podem constatar que uma determinada matéria terá de ganhar maior visibilidade no relatório.

A utilização da abordagem “*drawing conclusions*”⁴¹ a ter lugar após a conclusão do trabalho de campo, contribui, com base nas observações e conclusões preliminares, para selecionar as mensagens-chave da auditoria e hierarquizar as conclusões do relatório de acordo com a respetiva relevância para o objetivo da auditoria (vide ponto 4.3.3).

As conclusões preliminares que não constituam mensagens-chave da auditoria ou que não sustentem diretamente as mensagens-chave do relatório não têm utilidade para o leitor-alvo e devem, nessa medida, ser eliminadas do respetivo texto.

40 Tendo em atenção, por exemplo, os montantes poupados/recuperados e aumentos da receita, legislação/regulamentação publicada, cumprimento da legalidade e da Regularidade, melhoria da qualidade do serviço prestado e melhoria da gestão financeira pública, da transparência e da responsabilidade.

41 Vide o documento “*Issue analysis and drawing conclusions*” do Tribunal de Contas Europeu, de outubro de 2013.

3.5. Documentação de auditoria/Papéis de trabalho

3.5.1. Objetivo e método

Os auditores devem preparar documentação suficientemente detalhada para permitir uma compreensão clara do trabalho realizado, das evidências obtidas, das conclusões alcançadas e das recomendações formuladas.

Outros objetivos da organização dos “papéis de trabalho” são:

Os auditores têm de registar o trabalho de auditoria realizado, desde a fase de planeamento, em “papéis de trabalho”. A documentação de auditoria deve estar completamente organizada antes de o relato ser enviado para contraditório.

Os “papéis de trabalho” são toda a documentação e informação relevante recolhida e gerada durante a auditoria e podem ter a forma física ou eletrónica. Deles não devem constar documentos irrelevantes ou desnecessários. Através dos “papéis de trabalho” deve ser sempre possível e fácil comprovar quem foram os auditores responsáveis pela respetiva recolha, tratamento ou execução.

A documentação de auditoria deve obedecer a uma estrutura lógica de modo a permitir que um auditor experiente, sem prévia ligação com a auditoria, consiga determinar que trabalho foi executado e compreender as evidências que suportam os juízos, as observações e as conclusões e recomendações da auditoria.

Aquela documentação tem de garantir que o conteúdo do relatório está sustentado em evidências de auditoria suficientes e apropriadas e que a auditoria foi realizada de acordo com as normas aplicáveis⁴².

- Fornecer evidência do trabalho planeado e executado, dos procedimentos de auditoria utilizados e dos dados recolhidos;
- Permitir a supervisão e revisão do trabalho e respetiva comprovação;
- Facilitar a redação do relatório;
- Demonstrar a ligação entre o trabalho de campo e o relatório;
- Reter um registo das matérias de importância continuada para auditorias futuras;
- Sustentar a credibilidade da auditoria;
- Facilitar o controlo de qualidade da auditoria.

A documentação da auditoria não deve apenas confirmar a exatidão dos factos, mas também assegurar que o relatório é equilibrado e completo ao examinar as questões e o objeto da auditoria, pelo que é necessário que a documentação inclua referências aos argumentos não aceites no relatório e que descreva como os diferentes pontos de vista foram tratados.

⁴² Sobre esta matéria ver ainda a ISSAI 1230 - Documentação de auditoria.

Os auditores devem elaborar atas (ainda que sob a forma de resumo) de todas as reuniões realizadas no âmbito da auditoria. Sempre que for necessário reforçar o respetivo valor probatório, tais atas devem ser remetidas aos participantes, em representação da(s) entidade(s) envolvida(s), para que possam formular eventuais comentários e sugestões com vista ao acerto da redação e ulterior assinatura.

Idealmente, os “papéis de trabalho”, organizados num arquivo corrente, devem integrar-se em três secções - planeamento, execução e relatório – e deles deve constar, nomeadamente:

- Índice da informação incluída no arquivo e nota explicativa da referência cruzada utilizada;
- Declarações de inexistências de conflito de interesses;
- Estudo Preliminar;
- Plano Global de Auditoria e Programa de Auditoria;
- Registo dos procedimentos de auditoria executados, seus resultados e evidências obtidas, incluindo as técnicas utilizadas;
- Correspondência trocada no âmbito da auditoria;
- Documentos e estatísticas utilizados;
- Registo das reuniões, atas correspondentes, e pontos de situação do trabalho desenvolvido:
- Matérias surgidas durante a auditoria;
- Conclusões preliminares e recomendações potenciais;
- Registo da supervisão e revisão efetuadas;
- Relatos, anteprojecto e relatório (e respetivas versões);
- Contraditórios e apreciação técnica;
- Juízos profissionais aplicados.

A documentação de auditoria deve ser seguramente arquivada, em conformidade com o Regulamento Arquivístico do Tribunal de Contas e Serviços de Apoio⁴³. Os “papéis de trabalho” que se preveja poderem vir a ser úteis para futuras auditorias devem ser também preservados no “arquivo permanente” no correspondente departamento de auditoria.

⁴³ Aprovado pelo Despacho conjunto n.º 340/2004, do Ministério da Cultura e do Tribunal de Contas, publicado no Diário da República, n.º 132, II Série, de 5 de junho de 2004.

3.5.2. Sistema de referenciação dos documentos de auditoria

Os auditores devem organizar os “papéis de trabalho” com recurso a um sistema de referenciação cruzado que relacione conclusões e recomendações com as respetivas evidências e observações de auditoria.

Nos documentos fundamentais, organizados num arquivo corrente, devem ser inseridas referências cruzadas. Esses documentos incluem as decisões importantes que influenciaram os trabalhos de auditoria e a sua gestão, a principal correspondência e o registo de outros contactos com as entidades auditadas, as evidências, suas fontes e exames, bem como as provas de revisões efetuadas aos “papéis de trabalho”.

O arquivo corrente deve ser organizado num índice lógico e dele deve constar uma breve nota explicativa do processo de referenciação cruzada utilizado na organização dos “papéis de trabalho”, o qual deve ser o mais simples e intuitivo possível.

Todas as páginas dos “papéis de trabalho” devem estar indexadas, numeradas e rubricadas. Quando é incluído todo um documento nos “papéis de trabalho”, à capa do documento poderá ser atribuído um número de índice para que seja mais fácil a sua identificação.

3.6. Supervisão da auditoria e revisão

Os auditores devem trabalhar, sistematicamente, com zelo e objetividade, sob supervisão e estando os seus trabalhos sujeitos a revisão com vista a assegurar a produção de relatórios de auditoria com qualidade.

Os dirigentes dos departamentos de auditoria devem desenvolver instrumentos de controlo da qualidade que assegurem que cada elemento da auditoria de resultados é supervisionado e que os trabalhos executados e respetivos “papéis de trabalho” são sistematicamente revistos. O acompanhamento contínuo faz parte integral da supervisão e da revisão ao longo da atividade de auditoria.⁴⁴

A supervisão envolve dar orientações suficientes aos elementos da equipa de auditoria e manter-se informado dos acontecimentos relevantes e dos problemas encontrados. A supervisão da auditoria comporta, ainda, a informação ao Tribunal através do Juiz Conselheiro responsável sobre a evolução do trabalho e a sugestão de medidas corretivas, sempre que necessário, em conformidade com o estabelecido no Regulamento do Tribunal.

A supervisão é assegurada pelos dirigentes, cumprindo com as orientações fixadas pelos Juízes da Área, em conformidade com o referido no Regulamento.

Todos os trabalhos de auditoria devem ser sujeitos a revisão. Essa revisão concretiza-se nas várias fases da auditoria através dos vários níveis de supervisão e das disposições em vigor em matéria de controlo de qualidade.

O processo de aprovação do relatório final envolve a revisão do trabalho de auditoria pelos Juízes adjuntos.

⁴⁴ Entenda-se supervisão como sendo a direção e o acompanhamento dos progressos da auditoria para assegurar que os trabalhos são realizados em conformidade com as orientações aprovadas e revisão como sendo o nível mais elevado de acompanhamento e correção dos trabalhos.

Os trabalhos estão a ser executados e corretamente documentados quando:

- O progresso dos trabalhos está em conformidade com o planeamento;
- São encontradas as respostas para as questões de auditoria;
- As observações, conclusões e recomendações do relatório estão adequadamente sustentadas em evidências de auditoria e documentadas;
- A documentação de auditoria está organizada antes de o relato ser remetido para contraditório;
- São tomadas oportunamente as medidas corretivas, sempre que necessário (nomeadamente quando a supervisão revela que os trabalhos de auditoria não têm a qualidade exigida ou que não poderão ser concluídos como previsto no planeamento).

CAPÍTULO IV

– RELATÓRIO

Índice

4.	RELATÓRIO.....	67
4.1.	O PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO.....	67
4.2.	A QUALIDADE DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DE RESULTADOS	69
4.2.1.	<i>Elementos introdutórios</i>	69
4.2.2.	<i>Caraterísticas que conferem qualidade aos relatórios</i>	70
4.3.	PLANEAMENTO DO RELATO.....	75
4.3.1.	<i>Destinatários</i>	75
4.3.2.	<i>Método de planeamento do relatório</i>	75
4.3.3.	<i>Elaboração do plano de redação</i>	76
4.4.	REDAÇÃO DO RELATO	77
4.4.1.	<i>Método de redação</i>	77
4.4.2.	<i>Estrutura e apresentação do relato</i>	78
4.4.3.	<i>Estilo e apresentação da informação</i>	82
4.4.4.	<i>Utilização de informações não textuais.....</i>	84
4.5.	SUPERVISÃO DO RELATO E REVISÃO	85
4.6.	COMUNICAÇÃO COM OS RESPONSÁVEIS DA ENTIDADE E OUTROS INTERESSADOS.....	86
4.7.	DIVULGAÇÃO DO RELATÓRIO.....	87
4.8.	SEGUIMENTO.....	87

Índice de Figuras

FIGURA 9	O PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO.....	67
FIGURA 10	DIAGRAMA DO PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO	69

4. RELATÓRIO

A fase de elaboração do relatório de uma auditoria de resultados concretiza-se nas etapas sucessivas: da elaboração do relato, de realização do procedimento contraditório, da elaboração do projeto de relatório, da aprovação do relatório e da respetiva publicação. O relatório de auditoria aprovado pelo Tribunal inclui as observações, as conclusões (mensagens-chave), as recomendações e, na medida do necessário, os comentários das entidades envolvidas.

O objetivo do relatório é, nos termos da lei, comunicar os resultados da auditoria à entidade auditada, às outras entidades envolvidas na auditoria, às partes interessadas nos resultados da auditoria e aos cidadãos em geral.⁴⁵

O relatório deve expor o objeto, o processo de auditoria e indicar os destinatários da comunicação de uma forma clara e objetiva. As principais observações e conclusões suscitadas pelas questões de auditoria e as recomendações daí resultantes devem ser formuladas de forma a permitir aos destinatários apreender claramente o que está em causa (o quê, como e porquê).

O relatório, aprovado pelo Tribunal, é o produto final de um processo que se inicia com a elaboração de um relato, como se evidencia na figura 9. Nestas circunstâncias, o presente capítulo refere-se, essencialmente, à redação do relato antes de o seu texto ser validado pelo Juiz Responsável da Área, após o que assumirá a natureza de anteprojecto de relatório, de projeto de relatório e, finalmente, de relatório com a aprovação final.

FIGURA 9 O PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO



4.1. O Processo de elaboração do relatório

No domínio da auditoria de resultados, a credibilidade do Tribunal alcança-se, em grande medida, através da publicação de relatórios claros, úteis e oportunos, que contribuam para melhorar a economia, a eficiência e a eficácia da gestão e da boa aplicação dos dinheiros públicos. Isto significa que as mensagens do relatório têm também em vista promover o valor da auditoria para as partes interessadas.⁴⁶

⁴⁵ A ISSAI 300: 29 estabelece que os auditores devem manter uma comunicação eficaz e adequada com as entidades auditadas e as partes interessadas em todo o processo de auditoria.

⁴⁶ Vide também os aspetos relacionados na ISSAI 3100, Apêndice: 3.3.

Em geral, os relatórios do Tribunal dirigidos às entidades públicas são divulgados pelos *media* e lidos pelo grande público. Nessa medida, servem também de instrumento para apreciação do trabalho do Tribunal.

Razões anteriormente referidas sublinham que a auditoria de resultados é exigente e requer a existência de um corpo técnico de auditoria qualificado com uma atitude e estilo de atuação informado, crítico e moderno no que respeita à prestação de contas e familiarizado com as boas práticas da governação.

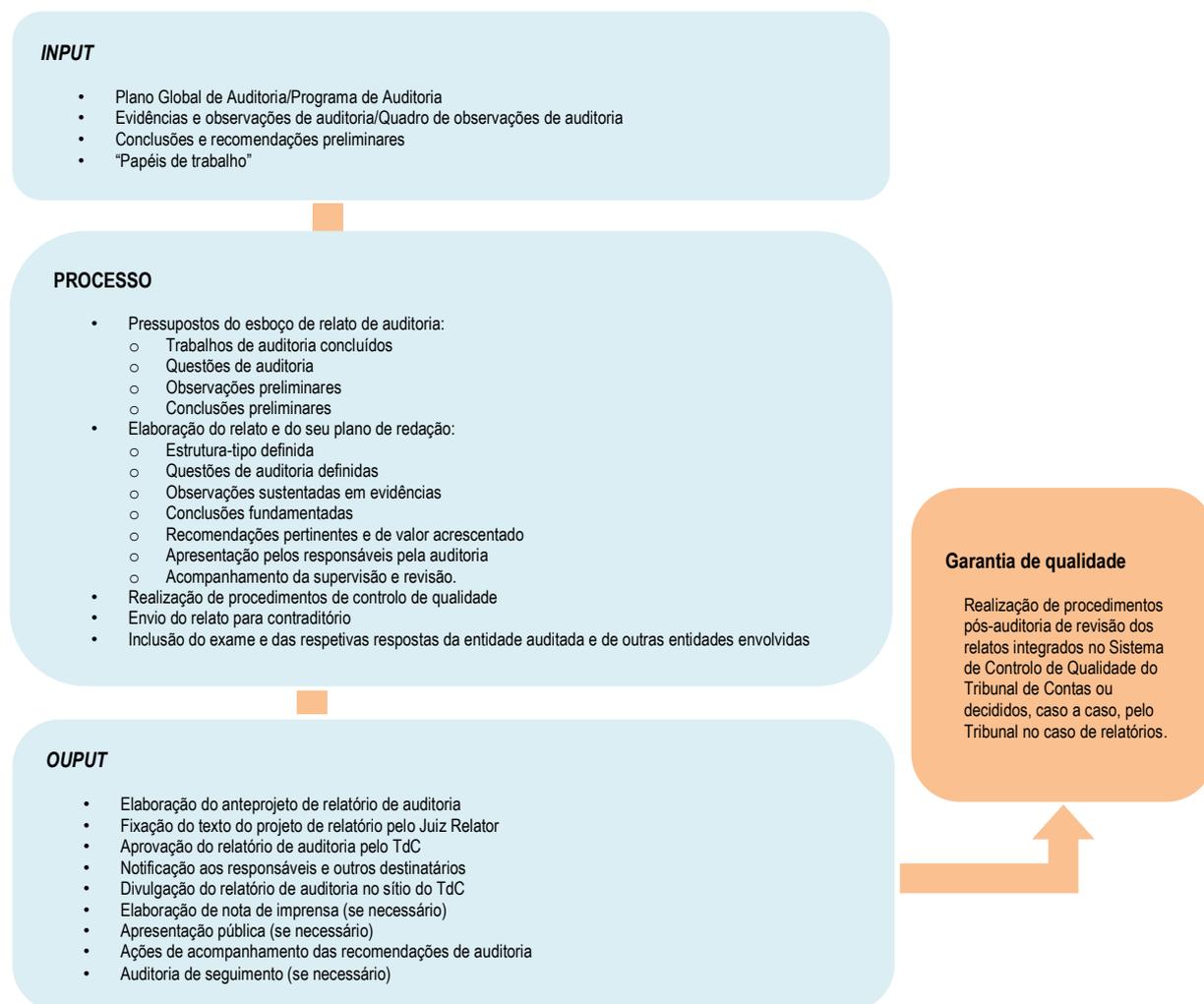
É fundamental para a atividade do Tribunal que este publicite os resultados das suas auditorias prestando uma informação objetiva, de um modo simples e claro, expressando-se numa linguagem que seja compreendida pelos interessados (*stakeholders*) visados.⁴⁷

O relatório é o produto final de todo um processo. É pois essencial que a auditoria seja devidamente concebida e realizada tendo em vista a apresentação de um relatório de qualidade, através da aplicação de procedimentos adequados e suficientes pelos auditores que salvaguardem a qualidade de todas as fases e aspetos da auditoria.

Uma visão geral do processo de elaboração do relatório de auditoria é ilustrada no diagrama seguinte.

47 *Vide* LOPTC artigo 9º e, também ISSAI 12: princípio 4 relativa a “Valor e Benefícios para as SAI - Fazer a diferença na vida do cidadão”, que refere que devem ser publicitados os resultados da auditoria para que a sociedade possa exigir responsabilidades ao governo e demais entidades públicas.

FIGURA 10 DIAGRAMA DO PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO



4.2. A Qualidade dos relatórios de Auditoria de Resultados

4.2.1. Elementos introdutórios

O respeito pelos princípios, normas e procedimentos de auditoria, constantes do Regulamento do Tribunal, ou adotados ao seu abrigo e, supletivamente, o respeito pelas normas de auditoria da INTOSAI, deverá conferir aos relatórios do Tribunal a qualidade elevada que os deve caracterizar.

A realização das auditorias de resultados tem especificidades em matérias como seja a recolha da informação, a formulação das questões de auditoria ou o elevado apelo ao juízo profissional dos elementos da equipa de auditoria e sua supervisão no âmbito do controlo de qualidade.⁴⁸

⁴⁸ A ISSAI 300: 32 enfatiza os procedimentos para salvaguardar a qualidade da auditoria, dando relevo a relatórios apropriados, equilibrados e justos que agreguem valor e respondam às questões de auditoria.

A ISSAI 40 refere um conjunto de condições a observar para assegurar a qualidade dos relatórios das quais relevam: a existência de um quadro global e orientador para a qualidade em que se incluem os aspetos organizacionais da qualidade na instituição; a qualidade dos trabalhos de auditoria e respetivos procedimentos de controlo de qualidade e de pós-auditoria, aspetos fundamentais de que resulta também valor acrescentado para a gestão das entidades auditadas.

Os relatórios de auditoria devem ser confiáveis. Devem comportar um conjunto de aspetos entre os quais se destacam os objetivos e o âmbito da auditoria, a metodologia, as fontes utilizadas, as observações da auditoria, as conclusões e as recomendações, para que o leitor alvo⁴⁹ compreenda com facilidade os resultados da auditoria.

O relatório de auditoria deverá ser claro, preciso, sustentado, de preferência não adjetivado, em particular no domínio das conclusões, e não deverá conter referências a irregularidades cuja materialidade financeira seja baixa.

4.2.2. *Caraterísticas que conferem qualidade aos relatórios*

A qualidade dos relatórios de auditoria é fortemente dependente da redação, pelos auditores, de relatos de auditoria objetivos, completos, claros, convincentes, relevantes, rigorosos, construtivos e concisos.

Há um conjunto de caraterísticas que devem estar presentes num relatório de auditoria de resultados - às quais também se referem as normas e diretrizes da INTOSAI - e que devem marcar todo o processo de elaboração do documento, desde o início dos trabalhos de redação do relato.

⁴⁹ Leitor alvo é o cidadão interessado, salvo nos casos em que, por exigência legal, o relatório seja dirigido a uma entidade determinada.

Caraterísticas de um relatório de auditoria de resultados com qualidade	
i. Objetivo	Equilibrado, neutro, justo e de boa comunicação
ii. Completo	Conter as informações e os argumentos relevantes
iii. Claro	Mensagens claras, relevantes e fáceis de compreender
iv. Convincente	Observações persuasivas e que convençam o leitor alvo sobre o âmbito e conteúdo
v. Relevante	Oportuno, atualizado e com valor acrescentado (perspetiva da gestão futura)
vi. Rigoroso	Com evidências suficientes e apropriadas
vii. Construtivo	Incentivador da gestão e equilibrado na apresentação
viii. Conciso	Não deve ser mais longo do que o necessário

i. OBJETIVO

Os relatórios de auditoria devem ser redigidos numa perspetiva independente e imparcial, sendo os resultados avaliados em função de critérios objetivos e claramente identificados. O relatório deve ter um conteúdo equilibrado, um acento neutro e justo e não induzir em erro, contextualizando os resultados da auditoria. Note-se que uma comunicação eficaz com as entidades auditadas e as partes envolvidas assume uma particular importância na auditoria de resultados. A necessidade de se emitirem relatórios equilibrados e convincentes requer, porém, um esforço significativo, designadamente no sentido de apreender a perspetiva das várias partes interessadas.⁵⁰

Para além disso, um relatório objetivo reconhece devidamente os aspetos positivos do desempenho e não deve acentuar em excesso as insuficiências detetadas. As interpretações devem basear-se no conhecimento e na compreensão dos factos e do seu contexto, o que poderá contribuir para uma melhor aceitação do relatório e, sobretudo, das suas recomendações por parte da entidade auditada. A adjetivação e a formulação de comentários irrelevantes ou laterais devem ser evitadas.

ii. COMPLETO

O relatório deve incluir todas as informações e argumentos relevantes para responder às questões de auditoria formuladas e para permitir uma compreensão suficiente e correta dos factos mencionados e do respetivo contexto. A relação entre as questões de auditoria, os critérios, as observações e as conclusões deve seguir uma lógica que facilite a compreensão, estabelecendo uma ligação lógica e clara entre as observações, as conclusões e as recomendações.

⁵⁰ Vide conjugação das orientações expressas nas ISSAI 12: princípio 6, ISSAI 300: 29 e ISSAI 3100: 31.

Conseguir um relatório objetivo e completo exige que se atribua uma importância vital ao exercício do contraditório, o qual contribui para a respetiva confiabilidade e para o impacto da auditoria, não devendo subsistir factos, matérias ou questões contraditadas pela entidade auditada sem serem objeto de exaustivo exame, com reflexo nas observações e conclusões do relatório. Da mesma forma, o relatório deve também divulgar as normas e a metodologia de auditoria que foram seguidas, os critérios e as fontes utilizadas.⁵¹

iii. CLARO

O relatório deve ser fácil de ler e compreender e deve, sempre que possível, utilizar uma linguagem simples e identificar os acrónimos e as eventuais designações técnicas que se revelem necessárias. As mensagens principais devem ser claras, relevantes, fáceis de compreender e não suscitar mal entendidos nem ambiguidades.

Deve haver a preocupação de apresentar a informação numa organização lógica e os factos com exatidão, para uma boa compreensão do tema e dos seus resultados e para a formulação de conclusões pertinentes, elementos que são essenciais para a clareza da leitura e a compreensão do relatório. Para esse efeito muito contribui a utilização eficaz dos títulos e das caixas bem como a apresentação do tratamento de dados por imagens, gráficos, diagramas e mapas, para ilustrar e resumir a informação, especialmente a mais complexa.

iv. CONVINCENTE

As observações devem ser apresentadas de forma persuasiva e apoiadas por informações e explicações suficientes que permitam ao leitor alvo perceber o seu âmbito e conteúdo. Importa salientar que o relatório deve incluir a informação necessária acerca do objetivo, questões, objeto, critérios, metodologia, fontes de informação, observações, conclusões e recomendações da auditoria, de modo a que as conclusões e recomendações derivem, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados.⁵²

O texto do relatório deve convencer especialmente a entidade auditada – e, também, um qualquer leitor alvo - da validade dos resultados da auditoria, do carácter razoável das respetivas conclusões e dos benefícios resultantes da execução de ações de melhoria ou de correção do desempenho a obter, na sequência das recomendações formuladas.

51 Consultar os aspetos conjugados dos parágrafos da ISSAI 300: 7, 8, 27 e da ISSAI 3100: 28, 30, 34.

52 Neste sentido pronunciam-se a ISSAI 300: 19, 27, 39, a ISSAI 3000: 5.2 e a ISSAI 3100: 28, 30.

v. RELEVANTE

O conteúdo do relatório deve estar relacionado com as questões de auditoria, ser importante e de interesse para os leitores, ser apresentado tempestivamente e fornecer valor acrescentado ao auditado e outros interessados (*stakeholders*).

Em matéria de relevância sublinha-se a importância do momento em que ocorre a divulgação do relatório, o qual deve apresentar, com oportunidade, informações relevantes e atualizadas que sejam úteis para todas as partes interessadas. Como atrás salientado, o PGA deve enquadrar a publicação do relatório em tempo útil, devendo a execução ter em conta essa previsão.

vi. RIGOROSO

As evidências de auditoria obtidas da(s) entidade(s) auditada(s) ou de outras fontes⁵³ devem ser consistentes e ser corretamente apresentadas, devendo os auditores conceber e executar procedimentos de auditoria adequados para retirar dados seguros sobre os quais são baseadas as observações e conclusões do relatório. É necessário garantir que os elementos enunciados são fiáveis e credíveis, pois a falta de rigor pode suscitar dúvidas sobre a validade e a credibilidade das conclusões e de todo o relatório, diminuindo, assim, o seu impacto.⁵⁴

vii. CONSTRUTIVO

O relatório deve encorajar a entidade auditada a ultrapassar ou a evitar problemas no futuro e a ajudar o utilizador do relatório identificando, de forma clara, os responsáveis pelas insuficiências e fragilidades detetadas e fazendo recomendações práticas com vista a uma melhoria da gestão dos dinheiros públicos.

Uma apresentação equilibrada do relatório pressupõe que seja dada oportunidade ao auditado, no âmbito do relato de auditoria, para comentar as observações, conclusões e recomendações, incluindo as divergências que este queira suscitar e que refira o que seja merecedor de referências positivas. No caso do Tribunal, o contraditório é, aliás, obrigatório.

A resposta do auditado e das entidades envolvidas – tal como incluída no relatório final – contribui para um melhor impacto das recomendações e para uma melhor aceitação do relatório do Tribunal por parte da(s) entidade(s) auditada(s), de outros destinatários e de outras partes interessadas.⁵⁵

53 Em consonância com a previsão da ISSAI 3100: 22 a qual refere que é importante que o leitor do relatório de auditoria seja informado sobre a fonte e a qualidade da informação utilizada, nomeadamente quando são estimativas.

54 Vide orientação com o mesmo alcance, incluída na ISSAI 3000A, Apêndice 3: 2.3.

55 Vide art. 13.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, alterada e republicada pela Lei n.º 20/2015, de 9 de março.

viii. CONCIOSO

O relatório não deve ser mais longo do que o necessário (em princípio, até 50 páginas, incluindo todos os anexos), para transmitir e fundamentar as mensagens-chave. Os factos, pormenores e as constatações irrelevantes ou não necessárias prejudicam o relatório, ocultam a mensagem principal e confundem ou distraem o leitor alvo, prejudicando o impacto pretendido.⁵⁶

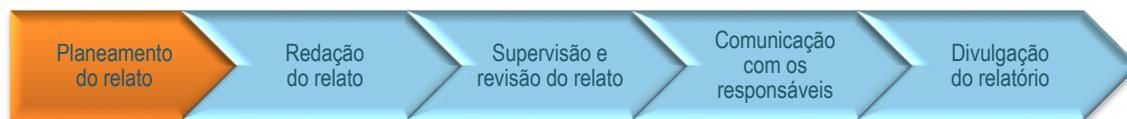
Em síntese, à luz das características de um relatório de qualidade atrás elencadas, apresenta-se um conjunto de sugestões tendo em vista contribuir para a melhoria da sua redação, na perspetiva de o tornar mais claro, convincente e fácil de ler.

SUGESTÕES PARA ELABORAÇÃO DE UM RELATÓRIO DE QUALIDADE

- ✓ **Apresentar os resultados de forma objetiva e justa**
(apresentar e interpretar os factos de modo neutro, evitando uma linguagem que pode gerar uma atitude defensiva e de oposição)
- ✓ **Ser preciso ao estabelecer os factos e extrair conclusões**
(rigor exige que as evidências apresentadas sejam suficientes e apropriadas e que todos os resultados estejam corretamente representados)
- ✓ **Ser conciso**
(através do uso de secções adequadas e de parágrafos curtos)
- ✓ **Utilizar frases mais curtas**
(apenas se deve utilizar frases mais longas quando se justificar)
- ✓ **Utilizar de preferência a voz ativa ao invés da voz passiva**
(a ação expressa pelo verbo apresentado na forma ativa é de mais fácil leitura)
- ✓ **Evitar termos de linguagem técnica muito complexa ou raramente usada**
(quando houver necessidade de abreviaturas e termos técnicos, académicos ou estrangeiros, devem ser explicados em lista própria)
- ✓ **Evitar ambiguidades**
(de ideias ou de palavras)
- ✓ **Apresentar dados e ilustrar os relatórios através de listas, quadros, gráficos, diagramas, mapas, caixas de texto, marcas e outras ilustrações mais complexas**
(de uma forma geral, uma mensagem esquemática é mais compreensível e eficaz do que um texto)

⁵⁶ Consultar a referência contida na ISSAI 300: 39, in fine.

4.3. Planeamento do relato



4.3.1. Destinatários

Os relatórios do Tribunal têm vários destinatários. Para além da entidade auditada interessam a outras entidades do setor público e aos cidadãos em geral.

No sentido de procurar responder às necessidades dos destinatários, os relatórios devem ser redigidos tendo em conta o leitor interessado (ou leitor alvo) e não, exatamente, um especialista em matérias como a auditoria, a gestão financeira ou o processo orçamental. A apresentação dos relatórios deste tipo de auditoria implica a formulação de uma mensagem clara, objetiva, interessante, direta e equilibrada, evitando as explicações demasiado pormenorizadas dos factos fundamentais, mas referindo as circunstâncias, o contexto e o respetivo impacto no desempenho.

É essencial que o relatório seja completo e inclua a informação adequada e equilibrada, respaldada em evidências suficientes e apropriadas, com vista a uma correta e ampla divulgação junto dos *media*, servindo melhor o interesse dos cidadãos e dirigindo-se ao maior número de interessados.⁵⁷

4.3.2. Método de planeamento do relatório

Constitui uma boa prática os auditores iniciarem a redação de um esboço de relato assim que principiarem o planeamento da auditoria.

Pode bem dizer-se que o texto do relato começa a ser planeado em simultâneo com a própria auditoria. A seleção do tema e das questões de auditoria deve ser ponderada a partir das prioridades que constam do Plano Estratégico do Tribunal. Os Programas Setoriais Trienais⁵⁸ que emanam dos Objetivos Estratégicos e das Linhas de Orientação Estratégica⁵⁹ definidos pelo Plenário Geral, estabelecem as principais áreas em que se inscreverão as ações a realizar e os indicadores de desempenho a utilizar para a respetiva avaliação.

Deste modo, é à luz das prioridades estratégicas do Tribunal e dos principais riscos identificados, que afetam o programa do governo e demais entidades públicas, as questões de auditoria a selecionar em cada ação devem ser formuladas de modo a facilitar a elaboração de um relatório relevante e de interesse.

⁵⁷ Ver a propósito a orientação exposta na ISSAI 3000, 5.4.

⁵⁸ Programas Trienais da 1ª Secção, 2ª Secção, SRA, SRM e Serviços de Apoio do Tribunal.

⁵⁹ Elaborados segundo uma abordagem preparatória SWOT, caracterizada pela análise do ambiente interno e externo, as ameaças e as oportunidades e desafios que o Tribunal enfrenta, tendo em vista cumprir bem a sua missão.

No âmbito da auditoria de resultados, uma boa prática consiste em conceber, numa fase inicial da auditoria, um esboço de relato baseado nas questões de auditoria que identifique as principais observações e conclusões expectáveis. Esse esboço, normalmente elaborado pela equipa de auditoria e apresentado aos dirigentes responsáveis, deverá ser revisitado e ajustado no decurso da auditoria. Trata-se de um desenvolvimento natural do quadro metodológico constante da Figura 3, a conceber durante o Planeamento.

No âmbito da supervisão e revisão dos trabalhos de auditoria, o referido esboço fornece uma abordagem crítica às questões de auditoria e contribui para se extraírem as primeiras conclusões sobre os trabalhos realizados e para acertar a forma como transmitir as principais mensagens do relatório.

4.3.3. *Elaboração do plano de redação*

Após a fase de execução da auditoria, os auditores devem, com base no esboço de relato, elaborar um plano de redação baseado nos trabalhos de auditoria realizados relativamente às questões de auditoria respondidas.

Quando os trabalhos de auditoria estiverem completos e as conclusões preliminares elaboradas, o esboço de anteprojecto de relato deve dar lugar a um plano de redação mais pormenorizado, elaborado pelos auditores responsáveis pela auditoria e sujeito à revisão da hierarquia, agora com base nas principais constatações e conclusões da auditoria⁶⁰.

O plano de redação baseia-se, portanto, nos trabalhos de auditoria empreendidos relativamente às questões de auditoria respondidas, nas evidências obtidas, nas principais conclusões e na necessidade de apresentar observações da forma mais pertinente e útil possível.

O processo de planeamento do relato permite, assim, na sequência da confirmação das observações, identificar e eliminar as conclusões não fundamentadas ou irrelevantes e concentrar esforços nas mensagens principais, as quais devem ser explícitas, úteis e basear-se em evidências relevantes que vão ao encontro dos objetivos da auditoria.

Um dos aspetos essenciais para o sucesso da auditoria é a adequada identificação das principais mensagens-chave. A abordagem geralmente referida como *Drawing Conclusions*⁶¹ é uma ferramenta especialmente utilizada para a identificação e apresentação dessas mensagens a partir das observações e conclusões preliminares da auditoria.

60 Nesse sentido se pronuncia a ISSAI 3100: 21, ao salientar que as evidências da auditoria devem ser explicáveis e justificáveis em termos de suficiência, confiabilidade, relevância e razoabilidade. A evidência de auditoria deve ser competente, pertinente e razoável de forma a suportar o julgamento do auditor e a sua conclusão em relação às questões de auditoria.

61 Também designada por Dinner Party pelo National Audit Office. Sobre essa matéria ver "Issue Analysis And Drawing Conclusions" do Tribunal de Contas Europeu, 2013, disponível em http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_ISSUE_ANALYSIS/IADC-Guideline-EN-Oct2013.pdf.

Nalguns casos a equipa de auditoria pode também identificar neste processo, para além de aspetos negativos, observações positivas que considere boas práticas da entidade. Deve igualmente ponderar, nesta fase, a conveniência de formular as recomendações pertinentes.

Os dirigentes da equipa devem supervisionar a elaboração do plano de redação e proceder à respetiva revisão, verificando que as observações e conclusões formuladas são significativas e que as evidências que estão na base das observações, conclusões e recomendações são materiais, suficientes, pertinentes e fiáveis.

A fase de redação pormenorizada do relato de auditoria deve começar apenas depois da validação do plano de redação pelos dirigentes da equipa e beneficiando de um adequado exercício prévio de identificação das principais mensagens-chave a transmitir aos *stakeholders*.

4.4. Redação do relato



4.4.1. Método de redação

Os auditores devem ter presente que o relato de auditoria é baseado no plano de redação e que nele devem constar observações e conclusões relevantes para o objetivo da auditoria e para responder às questões formuladas.

Como referido, o relato⁶² deve apresentar as observações e conclusões relevantes, estabelecendo uma ligação clara entre ambas, o que deve permitir uma redação objetiva, focalizada nas mensagens principais a transmitir e articulada em redor das questões de auditoria, as quais devem identificar, com concisão, o objeto da auditoria.

Embora a elaboração do relato deva seguir a estrutura do plano de redação estabelecido, dado tratar-se, por natureza, de um processo iterativo, essa estrutura poderá ser revista sendo efetuadas as alterações e melhorias justificadas.

Cabe aos responsáveis pela auditoria, sob a supervisão dos dirigentes do departamento, assegurar a redação das observações e conclusões preliminares e propor a introdução das alterações ao plano de redação, procedendo à respetiva apresentação aos superiores, para supervisão e revisão.

⁶² Os resultados dos trabalhos da equipa de auditoria, anteriores à audição dos responsáveis, consubstanciam-se num documento designado relato de auditoria, que apresenta as mesmas características do relatório de auditoria.

4.4.2. Estrutura e apresentação do relato

O relato de auditoria que consubstancia os resultados do trabalho dos auditores deve apresentar uma estrutura bem articulada para que qualquer leitor alvo possa seguir o texto e compreender os argumentos apresentados.

A estrutura do relato de auditoria deve permitir um encadeamento lógico entre os objetivos, as observações e as conclusões da auditoria e, bem assim, com as recomendações formuladas. Deve ser adotada a estrutura indicada seguidamente, sem prejuízo de poder ser adaptada, em face de razões justificadas.

Estrutura base do relato de auditoria

- Sumário executivo (opcional) *
- Introdução
- Objetivo, âmbito e metodologia
- Observações
- Conclusões
- [Projeto de] Recomendações (opcional)
- Identificação das entidades envolvidas, com vista ao contraditório

* No caso de um relato especialmente curto, poderá ser substituído por um pequeno “Resumo”.

Sublinha-se que a fixação do texto após o contraditório compete ao Juiz Relator que decidirá, *inter alia*, qual a estrutura final do projeto de relatório.

SUMÁRIO EXECUTIVO

O sumário é um dos elementos mais importantes de qualquer relatório, por ser o mais lido. Por isso é elaborado para aqueles que têm pouco tempo para ler o relatório completo. É, por conseguinte, essencial que tenha o impacto desejado.

O sumário deve refletir, de forma rigorosa e completa, o conteúdo do relatório e orientar o leitor alvo para o significado das questões de auditoria e respetivas respostas que lhes são dadas pelas principais observações, conclusões e recomendações de auditoria. A sua elaboração final só deve ser dada por concluída depois da redação e revisão das observações e conclusões.

Devem ser postas em relevo as conclusões principais da auditoria (mensagens-chave) e as respetivas recomendações. As referências ao âmbito e à metodologia adotada devem ser sucintas e as observações descritas limitar-se ao necessário para sustentar as mensagens-chave e correspondentes recomendações.

Pretende-se que o sumário executivo seja sucinto, equilibrado (não mais de duas páginas), tenha um estilo fluente e legível que atraia o leitor, também através de uma apresentação esquemática compreensível.

INTRODUÇÃO

A introdução do relatório define o contexto da auditoria permitindo que se compreenda tanto a auditoria como as suas observações, como se indica:

Elementos da descrição do domínio da auditoria

- Objetivos da auditoria e contextualização da temática;
- Principais leis, regulamentos e disposições normativas aplicáveis;
- Princípios e regras orçamentais e respetivos impactos;
- Principais sistemas e processos;
- Atividades, programas ou projetos financiados, etc.

A introdução deve ser sucinta, nem excessivamente longa nem pormenorizada. Sempre que se considere especialmente útil podem ser apresentados detalhes suplementares, sendo possível referir uma forma de o leitor obter informações complementares (por exemplo, incluir em anexo as referências na *Internet* dos documentos consultados).

OBJETIVOS, ÂMBITO E METODOLOGIA

Os objetivos devem ser expressos em termos claros e razoáveis, sendo conveniente fixá-los na forma de questões de auditoria claras, realistas e bem orientadas⁶³.

O âmbito da auditoria é definido em termos do período coberto pela auditoria (programa, projeto, atividade, ações) e das áreas e limites a que foram circunscritos os vários aspetos da auditoria.

Deve também fazer-se alusão aos critérios aplicados na auditoria tendo por base as referências relativamente às quais se examina e compara o desempenho efetivo no terreno.

A metodologia descreve o método de auditoria e as técnicas utilizadas (diligências, instrumentos, ferramentas analíticas...) para a recolha e análise de dados conducentes às evidências de auditorias, sendo uma parte importante do planeamento da fase de execução.

Os meios e os elementos citados são essenciais pois contribuem para a validação dos resultados e para a transparência do processo da auditoria, devendo ser apresentados de forma concisa e evitando descrições desnecessárias (podem ser englobados num anexo com inclusão de informações mais pormenorizadas).⁶⁴

⁶³ Vide ponto 2.2.2.1.

⁶⁴ Estes aspetos da recolha de informação e de dados são particularmente importantes nas auditorias de resultados, pois são muito mais variados do que nas auditorias financeiras.

OBSERVAÇÕES

As observações constituem o corpo do relato, resultando da comparação entre a situação factual encontrada pelos auditores e os critérios previamente definidos. Tanto quanto possível, as observações devem ser estruturadas com base nas questões de auditoria, constituindo o ponto de referência da auditoria e das suas conclusões.⁶⁵

Esta abordagem permite lembrar o objetivo da auditoria ao leitor, que pode assim ter expectativas realistas relativamente ao relatório e contextualizar adequadamente as observações, conclusões e recomendações.

Contudo, neste quadro, é mais importante que os resultados sejam indicados de modo a ajudar o leitor a seguir o fio condutor da argumentação e, sempre que possível, a apresentar de forma articulada observações relacionadas entre si.⁶⁶

Ao apresentar observações de auditoria, os auditores devem identificar, com clareza, os elementos seguintes:

- **Critério** (referências – *benchmarks* - relativas às disposições legais e regulamentares, práticas correntes, normas ou padrões definidos pelos responsáveis, pelos auditores ou por entidades reputadas internacionalmente;
- **Evidências** (os factos examinados, incluindo a fonte e o seu alcance à luz dos critérios);
- **Causas e efeitos** (contextualização das observações, causas e consequências dos factos apurados).⁶⁷

CONCLUSÕES

O objetivo principal das conclusões de auditoria é o de dar resposta clara às questões de auditoria, não se limitando, apenas, a ser uma síntese das observações. Sendo, deste modo, baseadas nas observações relevantes, devem determinar as recomendações sobre as correções e melhorias a introduzir.

Devem sucinta e claramente mencionar, no texto, os factos identificados, a sua comparação com os critérios e o que se infira ou se interprete a partir dessas observações, bem como as conclusões extraídas relativamente aos objetivos da auditoria.⁶⁸

65 *Vide* dedução de observações exposta na Figura 7 do Capítulo 3. Exame. Ponto 3.3.4.

66 Esta abordagem evita a repetição do quadro legal e regulamentar em cada observação, melhorando desta forma a clareza e o encadeamento dos argumentos.

67 Em consonância com o explicitado no Ponto 3.3.4.

68 *Vide* formulação de conclusões preliminares no Ponto 3.4.

RECOMENDAÇÕES

O relatório de auditoria deve incluir medidas construtivas, fundamentadas e lógicas, para ultrapassar as insuficiências identificadas, nos casos em que as observações de auditoria detetem possibilidades de melhoria significativa das operações e do desempenho. No caso de já estar a ser estudado o assunto ou a serem aplicadas medidas corretivas, é boa prática o relato referir tal situação.⁶⁹

O leitor alvo deve ficar convencido de que as medidas propostas, sob a forma de recomendações, são suscetíveis de melhorar significativamente a execução das atividades, ações, programas e projetos públicos examinados e o desempenho da entidade auditada (por exemplo, ao reduzir os custos e simplificar a administração, ao aperfeiçoar a qualidade e a prestação de serviços, ou ao melhorar a eficácia, impacto ou os benefícios para a sociedade).

De natureza prática, as recomendações devem decorrer das respetivas conclusões formuladas e designar, claramente, a entidade à qual compete dar-lhes seguimento. Embora indiquem as medidas a tomar com vista aos resultados pretendidos, as recomendações não incluem planos de ação pormenorizados, que são da competência da gestão.⁷⁰

Tendo em atenção as características do relato e a natureza da comunicação em função da resposta às questões de auditoria e a necessidade de mensagens práticas e construtivas, sinalizam-se as seguintes práticas suscetíveis de ajudar a formular as recomendações:

Boas práticas para formular recomendações de auditoria

- Fluir logicamente dos objetivos, observações e conclusões de auditoria;
- Ser bem fundamentada, prática e agregar valor;
- Ser redigida de forma clara, equilibrada, suficiente e positiva;
- Ser dirigida à entidade responsável e competente para a sua execução;
- Evitar qualquer interferência nas responsabilidades de gestão do auditado;
- Ter em consideração o tempo e os custos de implementação das medidas;
- Ter apresentado já um projeto de recomendações no relato da auditoria submetido a contraditório da entidade auditada.

69 Vide matriz de observações de auditoria apresentada no Ponto 3.3.4

70 Ver também a este propósito a conjugação do exposto nas ISSAI 3000: 5.3 e ISSAI 3100: 32.

CONTRADITÓRIO

É importante que a entidade auditada – e outras entidades com interesse ou envolvidas pela auditoria – esteja motivada em dar uma resposta por escrito ao relato de auditoria.⁷¹ Tal deve ser alcançado, sempre, por meio de comunicação escrita, não estando excluído que essa comunicação seja complementada através de reuniões de trabalho ou, até, da apresentação do relato de auditoria às entidades envolvidas.

A comunicação deve ser orientada para que a entidade auditada possa responder diretamente a cada conclusão e recomendação, suportadas pelas observações de auditoria, para que essas respostas possam ser comentadas e publicitadas como adequado no relatório final de auditoria.⁷²

Sempre que a resposta dos auditados suscite divergências, estas devem ser examinadas, podendo uma súmula das respostas, acompanhada dos comentários pertinentes, integrar o relatório.

O relatório final não deve identificar as pessoas individuais ou coletivas salvo quando disso possam decorrer prejuízos para a comunidade que se considerem maiores do que os que possam afetar as pessoas identificadas.⁷³ Na redação do relato poderá considerar-se útil proceder à identificação de pessoas. Nesse caso, ter-se-á o cuidado de ponderar de novo a necessidade de identificar pessoas no relatório, a título excepcional.

A conveniência de conduzir contraditórios com entidades diferentes, relativamente a factos e observações que lhes dizem diretamente respeito, pode suscitar que o procedimento de contraditório seja efetuado relativamente aos extratos pertinentes do relato.

4.4.3. Estilo e apresentação da informação

Os auditores devem ter presente que o leitor espera que os relatórios do Tribunal sejam conclusivos, pelo que as afirmações devem ser assertivas e não suscitar dúvidas, nem dar origem a suposições ou equívocos.

Para ser de leitura fácil, atrativo e credível o relato deve observar, quanto ao estilo, três características: ser bem redigido, evidenciar uma agregação de valor para o bem comum e tratar de matéria com interesse público.

71 Em qualquer caso, a LOPTC, no seu artigo 13º, determina a realização do contraditório antes da aprovação de um relatório de auditoria.

72 Ver também quanto aos aspetos sobre contraditório, as orientações que se encontram previstas na ISSAI 3000: 4.5 e 5.3 e ISSAI 3100: 34.

73 Vide jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre o caso Ismeri (acórdão, de 10 de julho de 2011, Ismeri Europa SRL vs. Tribunal de Contas Europeu - processo C-315-99 - P).

Do relato de auditoria, por obedecer a determinados padrões, não é possível excluir a sua natureza técnica. No entanto, só se o relatório se apresentar acessível, através de um texto compreensível, o leitor casual será incentivado a prosseguir a respetiva leitura.⁷⁴

Outro aspeto significativo do estilo é a coerência do texto, em termos de método e de expressão. A coerência e rigor do texto requerem que o estilo seja claro, simples e inequívoco, de modo a que o relatório que o Tribunal divulgue seja imediatamente compreensível, sem exigir do leitor um esforço especial de interpretação.⁷⁵

Conjuntamente com a coerência do texto, um relatório de auditoria deve apresentar os dados e informações não textuais que sejam essenciais para que o leitor o compreenda, quanto ao objeto da auditoria ou aos seus resultados. A inclusão e relevação de dados justifica-se sempre que seja necessário ilustrar uma questão específica salientada.

Os dados ou a informação estatística apresentados através de tabelas ou gráficos devem ser descritos e analisados no texto, de forma pertinente e suficiente, para que o leitor compreenda o que lhe está a ser comunicado.

Considera-se uma boa prática indicar um responsável pela apresentação do texto do relato, mesmo que vários elementos da equipa estejam implicados na redação das suas diferentes partes.

Sugestões práticas para um estilo atrativo de texto

- ✓ Evitar o uso de parágrafos longos;
- ✓ Evitar o uso de frases longas e complicadas, com muitas orações principais e subordinadas;
- ✓ Utilizar, de preferência, os sujeitos reais e os verbos na forma ativa (ajudam a evitar ambiguidades e dúvidas quando se pretende comunicar);
- ✓ Usar marcas em vez de texto contínuo, quando pertinente (ao apresentar enumerações ou listar factos);
- ✓ Evitar o uso de redundâncias e o excesso de detalhe não relevante;
- ✓ Ser consistente na designação de conceitos e no uso de terminologia;
- ✓ Utilizar a pontuação, de forma adequada (ajuda o leitor e evita equívocos);
- ✓ Utilizar uma expressão linguística adequada e rigorosa quanto baste (facilita a comunicação, para efeitos do seu impacto e repercussão junto dos auditados e das partes interessadas).

74 Um relatório com uma apresentação deficiente e uma linguagem técnica inacessível distrai o leitor e torna o relatório desinteressante, pondo em causa até a qualidade das observações e as conclusões apuradas.

75 É importante que as afirmações inseridas no texto sejam apoiadas por evidências de auditoria e que não se utilizem expressões como "pode ser" ou "parece que".

4.4.4. Utilização de informações não textuais

As técnicas de apresentação de dados e de informações devem ser cuidadosamente escolhidas, com a finalidade de melhorar a compreensão do texto e facilitar a sua leitura, bem como de ajudar o leitor a apreender o contexto, as observações e as conclusões da auditoria.

i. QUADROS E GRÁFICOS

Os quadros são utilizados para reforçar as mensagens relevantes ou para apresentar, de uma forma simples, informações complexas, tais como os dados financeiros de uma tabela, as relações entre variáveis e o desempenho de um órgão ou programa.⁷⁶

Quando um relatório exige que se explique a relação entre duas ou mais variáveis, em geral é preferível utilizar gráficos que permitam ilustrar visualmente essa relação, como sejam a importância relativa das suas variáveis, uma tendência, um determinado fenómeno ou um padrão de comportamento de dados.⁷⁷

Os quadros e gráficos devem ser claramente identificados, sendo numerados, legendados e com indicação da fonte, sem serem redundantes face ao texto. É importante que os gráficos não sejam sobrecarregados com dados e variáveis, sendo a sua apresentação coerente e comparável ao longo do relatório.

Outra interpretação de dados que pode ser comunicada no relatório, de forma mais rápida e objetiva, é dada pelos diagramas, que são representações gráficas estruturadas de um determinado conceito, processo ou ideia.⁷⁸

76 Os quadros são representações de dados de forma organizada, a partir de conjuntos de dados estatísticos, associados a determinados fenómenos (tabelas).

77 É muito importante determinar o tipo de gráfico apropriado que deve ser usado na situação em concreto que se quer caracterizar, sendo disso exemplo os seguintes tipos de gráfico: colunas, barras, circular, linhas, área e dispersão.

78 Como são o caso dos organogramas, a forma de ilustrar as relações hierárquicas ou as estruturas de gestão de uma organização e dos fluxogramas, que, regra geral, mostram as etapas de um determinado processo.

ii. MAPAS E IMAGENS

Os relatórios podem ser mais fáceis de compreender através do recurso a mapas, imagens, desenhos e fotografias, quando se justifique a sua utilização.

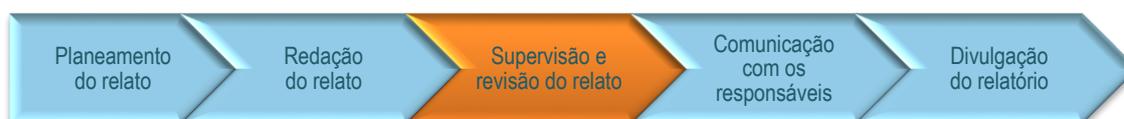
Embora alguns relatórios se prestem mais do que outros a uma ilustração e cartografia atrativas, todos se podem tornar mais acessíveis e apelativos para o leitor através da inclusão desses elementos.

iii. NÚMEROS E CAIXAS DE TEXTO

Os números e as percentagens devem ser apresentados com o nível de rigor adequado (sem detalhe excessivo e inútil), ser coerentes na mesma frase ou parágrafo e não divergir dos aspetos que são ilustrados. Em geral, os números arredondados são mais fáceis de ler e de reter.

As caixas de texto devem ser utilizadas para salientar certos aspetos, enfatizar factos ou apresentar sínteses, devendo a sua utilização ser coerente e comparável ao longo do relatório.

4.5. Supervisão do Relato e Revisão



O trabalho da equipa de auditoria deve ser devidamente supervisionado e revisto ao longo de todo o processo de auditoria.

A supervisão deve assegurar o cumprimento dos objetivos da auditoria e a consistência da qualidade do trabalho de auditoria. Envolve a orientação e direção suficientes com vista à realização da auditoria, nos termos das normas aplicáveis e no âmbito e no contexto de auditoria, bem como a revisão dos trabalhos realizados.

Aos dirigentes das equipas de auditoria compete supervisionar e rever a elaboração do PGA e do Programa de Auditoria, bem como a preparação dos relatos de auditoria, sem prejuízo da respetiva revisão e aprovação pelo Juiz da Área, nos termos no Regulamento do Tribunal ⁷⁹.

⁷⁹ Em consonância com a explicitação apresentada no Ponto 3.6.

No âmbito da supervisão e revisão, os dirigentes responsáveis pela auditoria verificam se o relato está redigido de forma clara, é justo, está equilibrado e sustentado por evidências adequadas de auditoria, suportadas na respetiva documentação e apresenta adequadamente os resultados da auditoria. O Juiz da Área também intervém nos termos previstos no Regulamento do Tribunal.

Compete ainda ao departamento de auditoria a elaboração do anteprojecto de relatório de auditoria, cabendo a fixação do texto do respetivo projecto de relatório ao Juiz Relator, nos termos do Regulamento.

O sistema de gestão e controlo de qualidade da auditoria deve incorporar um conjunto de critérios de conformidade e autorização, nos quais se incluem a supervisão e revisão de auditoria, acessível a todos os utilizadores e membros da equipa de auditoria, com as restrições devidas, designadamente em matéria de preservação dos textos.

4.6. Comunicação com os responsáveis da entidade e outros interessados



É essencial manter uma boa comunicação durante a auditoria, devendo a equipa de auditoria promover um franco fluxo de informação, especialmente no que toca às fontes de informação, aos dados e às opiniões dos auditados.

A comunicação com os auditados é um processo contínuo da auditoria, consumando-se, nesta fase, com a apresentação do relato, o procedimento de contraditório.

O objetivo principal do contraditório é ouvir os responsáveis e superar, em primeiro lugar, as divergências sobre os factos que subsistam após o envio do relato e, em segundo lugar, esclarecer as diferenças de opinião entre o Tribunal e a entidade auditada ou relativamente a outros intervenientes ouvidos.

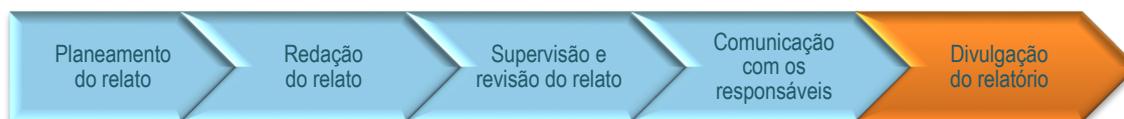
O exame dos comentários e sugestões da entidade auditada, recebidos em resultado da realização do contraditório, deve ser processado num documento de trabalho da auditoria, que justifique a apreciação efetuada, refletida no relatório.

Aquele documento de trabalho deverá fazer referência ao texto do relato sob contraditório, respetiva alegação e correspondente exame técnico da equipa de auditoria, o qual inclui as propostas de alteração ao texto daquele relato, quando apropriado.

A fim de garantir que o relatório de uma auditoria de resultados é justo e equilibrado, é uma boa prática submeter o relato (ou parte dele) a prévia audição de terceiras entidades, enquanto partes envolvidas na auditoria e de organizações com interesse nos resultados da auditoria (*stakeholders*) e recolher pontos de vista que possam enriquecer o relatório final.⁸⁰ A condução de tais diligências deve ser assegurada pelo Juiz Relator.

Aprovado o relatório procede-se ao seu envio aos responsáveis e partes interessadas e respetiva divulgação pelo Tribunal.

4.7. Divulgação do relatório



Salvo decisão em contrário, os relatórios das auditorias de resultados são acessíveis ao público em geral, sendo publicados no sítio da Internet do Tribunal e objeto de divulgação nos media, após remessa à entidade auditada e demais partes interessadas.

Pode ainda o Tribunal determinar ou promover outras formas complementares de divulgação do relatório de auditoria, como sejam reuniões com os auditados, sínteses, notas de imprensa, apresentação pública ou emissão de outros materiais de apresentação. A divulgação do relatório decide-se em cada caso, tendo em vista ajudar as entidades a melhorar o seu desempenho e disseminar as boas práticas e lições aprendidas por todo o setor público.⁸¹

As formas complementares previstas para divulgar as conclusões do relatório de modo mais adequado e equilibrado podem dever-se à necessidade de obter um impacto mais amplo, diminuir eventuais equívocos, reduzir a complexidade das matérias e do contexto da auditoria e alcançar diferentes públicos.

4.8. Seguimento

O acompanhamento do relatório de auditoria constitui a última fase do processo de auditoria, designado por Seguimento (Follow-up).

É do interesse da administração pública, das partes interessadas e do público em geral serem informados sobre a correção das deficiências detetadas e o impacto das auditorias.

O acompanhamento, por parte do Tribunal, pode incentivar a aplicação prática e efetiva das recomendações do relatório pela entidade auditada e, também, contribuir para melhorar os conhecimentos e as práticas das entidades públicas. Neste sentido, o Tribunal deve apurar periodicamente (em princípio anualmente) o grau de acolhimento das suas recomendações, bem como o respetivo impacto na correção de deficiências detetadas e na melhoria introduzida na gestão financeira pública.

⁸⁰ Ver também os aspetos relacionados na ISSAI 3100, Apêndice: 3.3.

⁸¹ Ver a propósito as orientações previstas na ISSAI 3000: 5.4 e ISSAI 3100: 35.

Esse acompanhamento pode consagrar uma nova ação de controle ou uma auditoria de seguimento, com vista a examinar se as medidas tomadas pela entidade auditada para melhorar o seu desempenho são suficientes e apropriadas para corrigir as insuficiências identificadas ou se tratou adequadamente os problemas identificados e corrigiu a situação subjacente passado um lapso de tempo razoável.

A verificação dos resultados das auditorias de desempenho constitui uma oportunidade real de desenvolvimento interno para as equipas de auditoria. Constitui, também, uma aprendizagem para o futuro com eventual aplicação a outras auditorias e pode ser útil para a preparação de novas ações sobre o mesmo tema.

CAPÍTULO V

– CONTROLO DE QUALIDADE

Índice

5.	CONTROLO DE QUALIDADE.....	91
----	----------------------------	----

5. CONTROLO DE QUALIDADE

O controlo de qualidade do trabalho de auditoria de resultados, com as inerentes especificidades próprias, rege-se pelos termos do quadro de referência da avaliação de qualidade das auditorias estabelecido no Regulamento do Tribunal e, bem assim, por todas as disposições que o Tribunal adote.

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 40.⁸²

Os auditores devem, pois, atuar em conformidade com os princípios, normas e procedimentos adequados ao longo de todo o processo de realização da auditoria de resultados, incluindo as normas éticas, culminando os trabalhos com a ênfase dada aos relatos de auditoria, equilibrados e justos, que respondam às questões de auditoria formuladas.

A auditoria de resultados inclui procedimentos específicos no âmbito do controlo interno de qualidade. A revisão de qualidade a efetuar *a posteriori* para proporcionar uma garantia razoável de que o sistema de controlo de qualidade cumpre os requisitos será a que vier a ser determinada pelo Tribunal à luz dos princípios e normas das ISSAI, mas tendo sempre em conta a sua natureza de instituição judicial.⁸³

O controlo interno de qualidade das auditorias é exercido, num primeiro nível, através da supervisão⁸⁴ pelos responsáveis da auditoria e dirigentes envolvidos. Ao nível do Tribunal, pelo Juiz Relator, ao longo de todo o processo de auditoria e, de forma colegial, pela revisão dos projetos de relatório a cargo da Subsecção, pelo Juiz Relator e Juizes Adjuntos.

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.

82 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.

83 *Vide* orientações previstas nas ISSAI 20: Princípio 3, ISSAI 300: 32, ISSAI 3000A: Apêndice 4 e ISSAI 3100: 38.

84 Ver a este propósito as noções de supervisão e revisão de auditoria explicitadas nos pontos dos capítulos Execução da auditoria (3.8) e Relatório (4.5) deste Manual.

