



NORMA DE AUDITORIA FINANCEIRA DO TRIBUNAL DE CONTAS

Aprovada em Plenário da 2.^a Secção de 19 de outubro de 2022

Aplicada às Secções Regionais por deliberação do
Plenário Geral de 28 de outubro de 2022



TC TRIBUNAL DE
CONTAS

Ficha Técnica:

Comissão de Normas de Auditoria (CNA):

Juiz Conselheiro António Fonseca da Silva (Coordenador da CNA e do Grupo de Trabalho Especializado)

Juíza Conselheira Maria da Luz Faria

Juíza Conselheira Sofia da Cruz David

Grupo de Trabalho Especializado*:

Telmo Mendes (Coordenador dos trabalhos)

Cláudia Coelho

Joel Gustavo Silva Ribeiro

Maria Cristina Mendes

Maria João Libório

Marisa Isabel Pinhel da Cunha Farinha

Rita Nunes Pereira

Vera Figueiredo

* Com a colaboração de Rui Águas em fase inicial dos trabalhos

ÍNDICE

I.	INTRODUÇÃO.....	1
II.	ÂMBITO E APLICAÇÃO DA NORMA	3
III.	REQUISITOS GERAIS	4
IV.	REQUISITOS E CONSIDERAÇÕES ADICIONAIS	5
	<i>Valores, princípios e requisitos éticos aplicáveis.....</i>	<i>5</i>
	<i>Gestão e controlo da qualidade das auditorias</i>	<i>6</i>
	<i>Decisão da realização da auditoria e fixação dos respetivos termos</i>	<i>6</i>
	<i>Inexistência ou significativa insuficiência do objeto de auditoria</i>	<i>7</i>
	<i>Direção, supervisão e execução dos trabalhos de auditoria.....</i>	<i>8</i>
	<i>Planear a auditoria</i>	<i>9</i>
	<i>Referencial contabilístico aplicável às contas a auditar.....</i>	<i>9</i>
	<i>Auditoria a contas encerradas à data do início dos trabalhos de auditoria</i>	<i>10</i>
	<i>Consideração de leis e regulamentos.....</i>	<i>10</i>
	<i>Apreciação da fiabilidade dos sistemas de controlo interno.....</i>	<i>11</i>
	<i>Utilização do trabalho de outros auditores.....</i>	<i>12</i>
	<i>Indícios de responsabilidade financeira.....</i>	<i>12</i>
	<i>Fraude, corrupção e infrações conexas</i>	<i>14</i>
	<i>Recomendações</i>	<i>14</i>
	<i>Relatar a auditoria</i>	<i>15</i>
	<i>Princípio do contraditório.....</i>	<i>16</i>
	<i>Documentação da auditoria</i>	<i>17</i>
V.	DISPOSIÇÕES FINAIS	17
	<i>Apoio na aplicação da presente norma.....</i>	<i>17</i>
	<i>Revisão e atualização.....</i>	<i>18</i>
	<i>Situações de conflito.....</i>	<i>18</i>
	<i>Entrada em vigor e publicação</i>	<i>18</i>

I. INTRODUÇÃO

1. O Tribunal de Contas (TdC), órgão de soberania e independente, aprova as normas e manuais que regem as suas auditorias, no âmbito das competências que legalmente lhe estão cometidas¹.
2. A adequada aplicação de normas alinhadas com os mais elevados padrões de qualidade, e reconhecidas enquanto tal, reforça a credibilidade e o profissionalismo das auditorias realizadas, promove a transparência, a eficácia e o impacto da atividade do Tribunal e, por esta via, contribui para o fortalecimento da independência da instituição.
3. A INTOSAI - Organização Internacional de Instituições Superiores de Controlo, da qual o TdC é membro, desenvolve, emite e zela pela manutenção de um referencial normativo para a auditoria nas Instituições Superiores de Controlo, o INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP), que compreende as *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI). Estas normas, por sua vez, no domínio da auditoria financeira, integram as *International Standards on Auditing* (ISA) emitidas pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). As normas internacionais em referência são geralmente reconhecidas enquanto fonte de elevados padrões de profissionalismo, qualidade e eficácia e estabelecem, entre outros aspetos, os objetivos e responsabilidades gerais a observar pelos auditores, incluindo no contexto da auditoria no sector público.
4. As ISSAI, por incorporarem as ISA, proporcionam, no panorama internacional, uma base normativa comum, amplamente utilizada e de aceitação generalizada, para a condução das auditorias financeiras realizadas quer no sector público quer no sector privado, uniformizando, por esta via, objetivos, metodologias e procedimentos, sem, contudo, comprometer as respetivas especificidades intrínsecas de cada um dos sectores e da natureza e contexto em que cada instituição opera, dada a ampla versatilidade de que estas normas se revestem, podendo ajustar-se a múltiplas realidades e jurisdições.
5. A uniformização das práticas de auditoria promove a eficiência e a eficácia do controlo sobre a fiabilidade das contas públicas, na medida em que facilita a comunicação entre os diferentes agentes de controlo públicos e privados como meio de reforço da cooperação e articulação entre estes, por via da adoção de uma linguagem comum.

¹ Cfr. art. 78.º, n.º 1, al d) da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas e art.ºs 22.º e 23.º do Regulamento do Tribunal de Contas.

6. A convergência dos procedimentos e das práticas de auditoria é, aliás, no domínio da fiabilidade das contas, condição essencial para que, nas auditorias realizadas no âmbito do sector público, se possam considerar com maior intensidade os resultados do trabalho realizado por outros agentes de controlo relevantes, constituindo, assim, um impulso para uma interconexão virtuosa de diferentes contextos regulatórios e de níveis de controlo existentes.
7. Acresce, que a adoção de referenciais comuns entre as próprias Instituições Superiores de Controlo facilita a realização conjunta de auditorias, de programas de capacitação dos auditores, de partilha de experiências e boas práticas, antevendo-se ganhos de sinergia e aumento do impacto das auditorias realizadas, individual ou conjuntamente, por estas instituições.
8. Reconhece-se, neste contexto, que a aplicação das ISSAI constitui um passo significativo na promoção da melhoria das práticas de auditoria e fomenta a credibilidade percecionada dos relatórios de auditoria emitidos e das Instituições Superiores de Controlo.
9. As ISSAI são relevantes e aplicáveis às auditorias financeiras do TdC, mas a sua adoção exige a fixação de responsabilidades adicionais, em ordem a dar resposta às especificidades que decorrem do respetivo mandato constitucional e legal, bem como de outras leis, regulamentos ou disposições relevantes para a persecução da sua missão.
10. A presente norma insere-se na estratégia de aplicação das ISSAI² no TdC e dá concretização à opção prevista na ISSAI 100 - Princípios fundamentais de auditoria no sector público³, de adoção das ISSAI relevantes para a auditoria financeira (vd. Ponto III – Requisitos Gerais) e emissão complementar de requisitos e orientações suplementares, decorrentes das especificidades do TdC (vd. Ponto IV – Requisitos e considerações adicionais), no domínio dos deveres a observar pelos auditores.

² A que se referem o Despacho n.º 7/2011-GP, de 27 de janeiro e a Resolução n.º 01/2014 – 2.ªS, de 29 de maio, cuja implementação tem assumido especial centralidade nos últimos planos trienais e anuais do TdC.

³ Cfr. Parágrafos 8, 10 e 12.

II. ÂMBITO E APLICAÇÃO DA NORMA

11. As auditorias financeiras têm como objetivo determinar se a informação financeira da entidade a auditar é apresentada de acordo com o referencial contabilístico aplicável e podem incidir sobre:
 - a) o conjunto completo de demonstrações, individuais, separadas ou consolidadas, independentemente da sua natureza, patrimonial ou orçamental⁴;
 - b) demonstrações isoladas⁵; ou
 - c) elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração.
12. A presente Norma de Auditoria Financeira do TdC estabelece os objetivos, os requisitos gerais e os requisitos e considerações adicionais a observar pelos auditores na realização das auditorias financeiras.
13. Ao relatar a auditoria financeira, os auditores devem declarar que esta foi realizada de acordo com as ISSAI e com os demais requisitos e considerações adicionais estabelecidos na Norma de Auditoria Financeira do TdC. Tal declaração pressupõe o cumprimento integral de todos os requisitos relevantes previstos e poderá, exemplificativamente, consubstanciar-se da seguinte forma⁶: *“A auditoria foi realizada de acordo com as ISSAI e com a Norma de Auditoria Financeira do TdC”*.

⁴ Nos termos das ISSAI (vd., em especial, as ISSAI 200 e 2200) as demonstrações financeiras da entidade correspondem ao conjunto completo de demonstrações previstas no referencial contabilístico aplicável, incluindo as demonstrações preparadas em base de caixa ou caixa modificada. A este respeito, vejam-se, igualmente, os exemplos previstos no GUID 2900.

A delimitação da noção de demonstrações individuais, separadas ou consolidadas encontra-se frequentemente determinada pelo próprio referencial contabilístico, conforme sucede com as Normas de Contabilidade Pública (NCP) 1 – *Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras*, 21 – *Demonstrações Financeiras Separadas* e 22 – *Demonstrações Financeiras Consolidadas*, do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP). Sem prejuízo do referido, assume-se, para efeitos da presente norma, que as demonstrações individuais correspondem às preparadas pela própria entidade. As demonstrações separadas apresentam os investimentos em entidades controladas, associadas ou empreendimentos conjuntos contabilizados na base do interesse direto no capital ou património dessas entidades, de acordo com o permitido pelo respetivo referencial contabilístico, por exemplo ao custo ou segundo o método da equivalência patrimonial, em vez de serem registados na base dos resultados e ativos líquidos relatados pelas entidades investidas. As demonstrações separadas são, por regra, apresentadas adicionalmente às individuais ou consolidadas. Por fim, as demonstrações consolidadas respeitam às demonstrações de um grupo, apresentadas como se de uma única entidade se tratasse, o que inclui as demonstrações individuais da entidade consolidante e as das entidades consolidadas.

⁵ Por oposição ao conjunto completo de demonstrações. Para maior desenvolvimento vd. ISSAI 2805R.

⁶ Em concordância com o estabelecido na ISSAI 100:12.

III. REQUISITOS GERAIS

14. As seguintes ISSAI estabelecem os objetivos e responsabilidades gerais, concretizados em princípios e requisitos, que os auditores devem cumprir em cada auditoria financeira:
- a) ISSAI 100 - Princípios fundamentais de auditoria do sector público – aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria do sector público;
 - b) ISSAI 200 - Princípios fundamentais de auditoria financeira – complementa os princípios fundamentais da ISSAI 100 no contexto específico das auditorias financeiras;
 - c) ISSAI 2000-2899 - Normas de auditoria financeira – compreendem os requisitos que os auditores devem cumprir na realização da auditoria, designadamente nos seguintes domínios:
 - i. Planeamento e avaliação do risco;
 - ii. Resposta aos riscos avaliados;
 - iii. Consideração do trabalho de terceiros;
 - iv. Documentação da auditoria;
 - v. Avaliação da evidência da auditoria obtida;
 - vi. Conclusões de auditoria;
 - vii. Formação de uma opinião e relato.
15. As ISSAI 100, 200 e 2000 estão disponíveis no sítio eletrónico da INTOSAI e as ISSAI 2200-2899 encontram-se, individualmente ou compiladas, no ‘IAASB eHandbook’⁷, disponível na página eletrónica do IAASB, dedicada para o efeito: *e-International Standards*.
16. Constituem fontes relevantes para apoio na aplicação das ISSAI:
- a) Os GUID 2900-2999, que integram o IFPP e proporcionam orientações detalhadas e práticas sobre a aplicação das ISSAI no processo de auditoria financeira, bem como a interpretação e aplicação adaptada de terminologia não usual ou não ajustada ao sector público que consta das ISA⁸.
 - b) Os manuais para a aplicação prática das ISSAI nas auditorias financeiras, emitidos por instituições de referência como sejam, a IFAC – *International Federation of Accountants*

⁷ Encontra-se disponível no sítio eletrónico da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas uma tradução do ‘IAASB eHandbook’, devendo avaliar-se, em cada momento, a sua atualização.

⁸ Igualmente disponíveis na página eletrónica da INTOSAI.

e a *IDI – INTOSAI Development Initiative*, incluindo as traduções e adaptações oficiais dos mesmos.

IV. REQUISITOS E CONSIDERAÇÕES ADICIONAIS

17. Os requisitos e considerações adicionais da auditoria financeira no TdC, a observar suplementarmente às ISSAI, decorrem do respetivo mandato constitucional, leis, regulamentos ou de outras disposições relevantes na persecução da sua missão, destacando-se, a este respeito, os seguintes normativos:

- a) Constituição da República Portuguesa;
- b) Lei de Organização e Processo do TdC (LOPTC);
- c) Lei de Enquadramento Orçamental;
- d) Carta ética do TdC;
- e) Código de conduta dos Serviços de Apoio do TdC;
- f) Regulamento do TdC (RTC);
- g) Estatuto dos serviços de apoio do TdC;
- h) Regulamento de organização e funcionamento da Direção-Geral do TdC e dos serviços de apoio das Secções Regionais;
- i) Regimes jurídicos, financeiros e de relato contabilístico aplicáveis às entidades sob a sua jurisdição;
- j) Princípios e outras normas de auditoria adotados pelo TdC e aplicáveis à auditoria financeira⁹.

Valores, princípios e requisitos éticos aplicáveis

18. O TdC, enquanto Instituição Superior de Controlo, pauta a sua atuação por altos valores éticos: independência, integridade, responsabilidade e transparência.
19. Em linha com as considerações previstas nas ISSAI 130 e 2000, quanto ao código de ética aplicável, os auditores comprometem-se a atuar em conformidade com a Carta Ética do Tribunal

⁹ Presentemente constantes do Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais, relativamente ao qual está programada a sua revisão tendo em vista o alinhamento com o novo IFPP.

e com o Código de Conduta dos Serviços de Apoio – os quais compreendem, além dos referidos valores éticos, os princípios e referências a comportamentos esperados – e a sua intervenção em cada auditoria depende da subscrição de uma declaração de inexistência de conflitos de interesses.

Gestão e controlo da qualidade das auditorias

20. O IFPP compreende a ISSAI 140, com o propósito de apoiar as Instituições Superiores de Controlo na definição, gestão e manutenção de um adequado sistema de controlo de qualidade, incluindo no desenvolvimento das respetivas normas, políticas e procedimentos, o qual configura um requisito organizacional estruturante para a aplicação das ISSAI.
21. Em linha com as considerações previstas nas ISSAI 140 e 2000, no domínio da gestão e controlo de qualidade das auditorias financeiras, os auditores devem, ao longo de todo o processo de auditoria, observar as políticas, orientações e procedimentos de controlo de qualidade vigentes em cada momento no TdC (vd. art.ºs 21.º e 56.º do RTC), incluindo o previsto na ISSAI 2220R.

Decisão da realização da auditoria e fixação dos respetivos termos

22. O TdC, por força do mandato que lhe é conferido por lei, decide as auditorias a realizar, por iniciativa própria ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, sem prejuízo daquelas que se encontram legalmente previstas, e fixa os respetivos termos, designadamente, a natureza, o âmbito, os objetivos, as metodologias, as normas de auditoria aplicáveis e a forma, modelo e conteúdo dos seus relatórios.
23. Neste contexto, o requisito de negociação ou acordo dos termos do trabalho de auditoria com as entidades auditadas, conforme previsto nas ISSAI e em concreto estabelecido na ISSAI 2210: 9 e 10, não é relevante nas auditorias do TdC, na medida em que tais termos ou se encontram especificados em lei ou outros normativos, ou são estabelecidos pelo próprio TdC¹⁰.
24. Sem prejuízo do referido no parágrafo anterior, os auditores, para efeitos da aplicação da mencionada ISSAI 2210, devem, antes de iniciar os trabalhos de planeamento:

¹⁰ Nos termos das ISSAI 200:30 e 2200: 22, b), o requisito em causa é de aplicação condicional face às disposições legais vigentes.

- a) Preparar uma informação a submeter a despacho do Juiz Conselheiro Relator, para formalização do início da auditoria e subsequente atribuição do número de processo, bem como para a fixação ou explicitação dos respetivos termos, a qual deve incluir, sempre que pertinente, os seguintes elementos:
- i. Tipo e designação da auditoria;
 - ii. Enquadramento da auditoria, incluindo a indicação do Programa de Fiscalização que preveja a auditoria e as correspondentes normas e manuais aplicáveis;
 - iii. Ano de referência;
 - iv. Objeto e âmbito da auditoria;
 - v. Entidades auditadas;
 - vi. Identificação dos regimes jurídicos, financeiros e de relato contabilístico aplicáveis à entidade auditada, em particular, as disposições que estabelecem as responsabilidades pela preparação, aprovação e prestação das contas e pela manutenção do controlo interno relevante;
- b) Obtido o despacho favorável do Juiz Conselheiro Relator, comunicar, por escrito, à entidade auditada, os termos da auditoria que foram fixados e solicitar aos responsáveis, conforme apropriado, uma confirmação de que tomaram conhecimento do início da auditoria, dos respetivos termos de referência e responsabilidades envolvidas.

Inexistência ou significativa insuficiência do objeto de auditoria

25. Na circunstância de se verificar a inexistência de contas, ou a existência de contas com insuficiências significativas (e.g., omissão de demonstrações financeiras e/ou orçamentais relevantes), e de não ser possível, atempadamente, ultrapassar as limitações subjacentes, os auditores devem substituir a opinião por uma declaração fundamentada sobre a impossibilidade de formulação da correspondente opinião de auditoria¹¹.
26. Uma declaração de impossibilidade de emissão de uma opinião de auditoria não se confunde com a escusa de opinião de auditoria: a primeira ocorre pela inexistência ou insuficiência de matéria a auditar; e a segunda, quando não seja possível obter evidência de auditoria suficiente e apropriada, na qual se possa basear a opinião, e os possíveis efeitos das distorções por detetar, a existirem, possam ser não só materiais, como profundos.

¹¹ Conforme decorre do previsto na f) do n.º 3 do art.º 54.º e no art.º 55.º da LOPTC.

27. A emissão de uma declaração de impossibilidade de emissão de um juízo de auditoria por parte do TdC não prejudica a realização de outras ações ou diligências que este órgão de soberania venha a determinar, relacionadas com as limitações que conduziram à emissão de tal declaração.
28. Na circunstância de, em momento posterior, ser ultrapassada a inexistência de objeto de auditoria, e caso se mantenha pertinente ou necessária nos termos da lei a realização de uma auditoria financeira, devem os auditores relatar em secção própria e separada da opinião de auditoria, a existência anterior da declaração de impossibilidade de emissão de um juízo de auditoria emitido pelo TdC.

Direção, supervisão e execução dos trabalhos de auditoria

29. Sem prejuízo das orientações gerais emitidas pelas instâncias competentes do TdC, os auditores planeiam, executam e relatam a auditoria, competendo-lhes, em concreto, elaborar a informação de início de auditoria, o Plano Global de Auditoria, o Programa de Auditoria, o Relato de Auditoria e o Anteprojeto de Relatório de Auditoria, gozando para o efeito, nos termos do artigo 5.º do RTC, de garantias de independência e estabilidade no desenvolvimento dos seus trabalhos e no exercício do necessário julgamento profissional.
30. Assim, para efeitos da presente norma, e tendo em consideração as especificidades do TdC, o termo “auditor”¹² abrange todos os membros da equipa de auditoria, independentemente da sua carreira ou categoria profissional, incluindo quaisquer indivíduos, ainda que externos ao TdC, que tenham sido designados para realizar a auditoria, e deve ser lido em função das responsabilidades que estejam em causa, designadamente as de direção, supervisão ou execução da auditoria.
31. Em particular, o Auditor-Coordenador, na dependência funcional do Tribunal, e de acordo com os objetivos e orientações por este fixados, desempenha as funções equivalentes às previstas nas ISSAI para o “responsável pelo trabalho”, competendo-lhe, nos termos da lei e no domínio da auditoria, coordenar e acompanhar o planeamento e a realização das auditorias, incluindo, nomeadamente, a submissão dos planos à aprovação do Juiz Conselheiro Relator, zelar pela articulação das diversas equipas e controlar a elaboração, qualidade e harmonização dos respetivos anteprojetos de relatório e, bem assim, a sua apresentação àquele juiz.

¹² Cfr. ISSAI 2200:13.

Planear a auditoria

32. Planear uma auditoria nos termos da ISSAI 2300 envolve a definição de uma Estratégia Global de Auditoria e o desenvolvimento de um Plano de Auditoria, os quais, no TdC, correspondem, respetivamente, ao Plano Global de Auditoria e ao Programa de Auditoria, encontrando-se, portanto, sujeitos aos mesmos requisitos gerais, incluindo em matéria de conteúdo, atualização e alteração.
33. O Plano Global da Auditoria e o Programa de Auditoria são preparados pelos auditores à luz da presente norma, com subordinação às orientações do Juiz Conselheiro Relator.
34. Sem prejuízo do referido anteriormente, o Plano Global da Auditoria e o Programa de Auditoria são executados após a apreciação e aprovação nas Instâncias competentes do TdC.

Referencial contabilístico aplicável às contas a auditar

35. As responsabilidades dos auditores e a forma de opinião dependem, nos termos das ISSAI, do referencial contabilístico aplicável¹³, importando considerar, desde logo, a correspondente tipologia, designadamente se se trata de um referencial de apresentação apropriada ou de cumprimento¹⁴.
36. Suplementarmente, os auditores devem atender às responsabilidades adicionais que possam decorrer do referencial contabilístico a observar, como é, no contexto nacional, o caso do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, o qual prevê a existência de regulamentação da certificação das demonstrações orçamentais¹⁵.

¹³ Cfr. ISSAI 2200: 8, A12 e A13.

¹⁴ Considera-se, para este efeito, o sentido conferido pelas ISSAI 2200 e 2700R às expressões “referencial de apresentação apropriada” e “referencial de cumprimento”. A primeira expressão traduz a noção de referencial de relato que, além dos requisitos de cumprimento obrigatório, “(i) reconhece explícita ou implicitamente que, para conseguir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras, pode ser necessário que o órgão de gestão faça divulgações para além das especificamente exigidas pelo referencial; ou (ii) reconhece explicitamente que o órgão de gestão não aplique um requisito do referencial para conseguir uma apresentação apropriada” (cfr. ISSAI 2700R: . A segunda expressão (referencial de cumprimento) refere-se a um referencial cujos requisitos são de cumprimento obrigatório, mas que não contém os reconhecimentos descritos nas als. (i) ou (ii) descritas na frase anterior.

¹⁵ Cfr. n.º 3 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

Auditoria a contas encerradas à data do início dos trabalhos de auditoria

37. Os auditores devem ter em consideração que o maior desfasamento entre a data do encerramento de contas e a data de auditoria poderá contribuir para o aumento da probabilidade de intempetividade e menor impacto dos resultados obtidos e para a maior:
- a) preponderância de uma abordagem substantiva de auditoria, na medida em que aumentam severamente as limitações para a apreciação da fiabilidade dos sistemas de controlo interno existentes, relevantes para a preparação das contas objeto da auditoria;
 - b) restrição e dificuldade na obtenção de evidências de auditoria suficientes e apropriadas, como é o caso, a título exemplificativo, das declarações do órgão de gestão prevista na ISSAI 2580;
 - c) dificuldade em cumprir os requisitos da ISSAI 2560, relativa a acontecimentos subsequentes, que, quando relevantes e de acordo com o referencial contabilístico aplicável, devem dar origem a ajustamentos às demonstrações financeiras auditadas;
 - d) magnitude dos trabalhos de verificação para aferir a oportunidade de eventuais recomendações, designadamente confirmar se as deficiências de controlo interno detetadas no período a que as contas se referem ainda subsistem.
38. Nesta circunstância poder-se-á ponderar se o propósito do controlo pretendido pelo TdC não é melhor assegurado através da realização de uma ação com uma natureza diversa da auditoria financeira.

Consideração de leis e regulamentos

39. As responsabilidades gerais dos auditores pela consideração de leis e regulamentos na auditoria financeira encontram-se previstas na ISSAI 2250R, a qual compreende requisitos concebidos para a identificação e relato de distorções materiais das demonstrações previstas no referencial de contabilidade devido a incumprimento de leis e regulamentos.
40. Assim, no âmbito das responsabilidades gerais, os auditores devem obter evidências de auditoria suficientes e adequadas quanto ao cumprimento de todas as disposições de leis e regulamentos que tenham um efeito direto ou indireto na fiabilidade das demonstrações, devendo para o efeito executar procedimentos de auditoria específicos para identificar e responder adequadamente a situações de incumprimento.

41. Os auditores devem considerar que a atividade financeira pública é fortemente regulada e que as leis e regulamentos geralmente determinam os principais elementos a considerar para efeitos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das operações, transações, acontecimentos e saldos na preparação das demonstrações e, como tal, o nível de consideração de leis e regulamentos é mais abrangente, quando comparado com o sector privado.
42. Além de avaliar o impacto na opinião de auditoria das situações de incumprimento de leis e regulamentos identificadas, devem os auditores, suplementarmente às responsabilidades gerais em referência:
- a) Relatar em secção própria e separada da opinião de auditoria, outras situações de incumprimento, designadamente as que não afetam materialmente as demonstrações que integram o referencial de contabilidade;
 - b) Avaliar se as situações de incumprimento detetadas, independentemente de afetarem ou não as demonstrações que integram o referencial de contabilidade, são passíveis de configurar prática de infração financeira e, em caso afirmativo, cumprir com as responsabilidades associadas previstas nos parágrafos 49 a 51.
43. Os auditores devem ainda considerar que os regimes jurídicos e financeiros aplicáveis às entidades a auditar podem conter requisitos adicionais face aos previstos nas ISSAI.

Apreciação da fiabilidade dos sistemas de controlo interno

44. A LOPTC prevê que o objeto das auditorias possa compreender uma apreciação da fiabilidade dos sistemas de controlo interno relevantes para a preparação das demonstrações previstas no referencial contabilístico¹⁶. Nos termos das ISSAI relevantes no domínio da auditoria financeira, tal apreciação deve ser realizada a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno, e estabelecem as responsabilidades gerais dos auditores em matéria de comunicação sobre deficiências de controlo interno¹⁷.
45. Suplementarmente às responsabilidades gerais em referência, os auditores do TdC devem relatar em secção própria e separada da opinião de auditoria, as deficiências de controlo interno que justifiquem a formulação de correspondentes recomendações, devendo ser comunicadas

¹⁶ Cfr. al. b) do n.º 1 do art.º 54.º e art.º 55.º.

¹⁷ Vd., em especial, as ISSAI 2260R, 2265, 2300, 2315R2019 e 2330.

as demais deficiências de controlo interno, nos termos e sede que se revelem adequados às circunstâncias e em linha com o previsto nas ISSAI.

Utilização do trabalho de outros auditores

46. A fim de promover a eficiência da auditoria e a boa utilização dos recursos públicos, os auditores devem considerar, na medida do adequado, os trabalhos realizados por outros auditores, sempre que reunidas as condições necessárias para o efeito.
47. As ISSAI abordam as responsabilidades gerais e as condições necessárias para a consideração do trabalho de determinados auditores, designadamente:
- a) A ISSAI 2600R, quando esteja em causa a utilização do trabalho dos auditores de componentes, no contexto das auditorias a contas consolidadas;
 - b) A ISSAI 2610R, quando esteja em causa a utilização do trabalho da função da auditoria interna e o recurso a auditores internos para prestarem assistência direta sob a direção, supervisão e revisão do auditor externo.
48. Considerando que uma das especificidades das Instituições Superiores de Controlo, e muito em particular do TdC, é a faculdade de realizar auditorias financeiras a contas, individuais ou consolidadas, sujeitas a certificação legal ou outra auditoria financeira independente, devem os auditores considerar, também nestes casos, o trabalho realizado pelos auditores envolvidos, constituindo a ISSAI 2600R, para o efeito, uma referência viável a aplicar de forma adaptada e conforme necessário nas circunstâncias¹⁸.

Indícios de responsabilidade financeira

49. Se os auditores no âmbito dos seus trabalhos detetarem situações suscetíveis de configurar prática de infração financeira devem, oportunamente, comunicar ao Juiz Conselheiro Relator os seguintes elementos relevantes para decisão sobre a abordagem a prosseguir na caracterização das situações de facto e de direito, integradoras de eventuais infrações financeiras:
- a) Identificação e descrição das situações detetadas ou indiciadas;
 - b) Proposta da sede mais adequada para a execução dos procedimentos necessários, em função dos impactos que estes possam ter quanto ao cumprimento de eventuais prazos

¹⁸ Conforme decorre do parágrafo 3 da ISSAI 2600R, na versão revista em 2022.

legais, à tipologia e âmbito da auditoria, ao calendário programado e à composição da equipa de auditoria (meios humanos e respetivas competências).

50. Na circunstância de ser tomada a decisão de no âmbito da auditoria financeira em curso realizar os procedimentos de caracterização das situações de facto e de direito, integradoras de eventuais infrações financeiras, além de observar os requisitos relevantes de auditoria estabelecidos quanto à consideração de leis e regulamentos¹⁹, devem os auditores:

- a) Atualizar, se necessário, os documentos de planeamento (vd. parágrafos 32 a 34) de auditoria, de modo a incluir os procedimentos adicionais necessários;
- b) Executar os procedimentos adicionais e recolher as provas necessárias²⁰;
- c) Relatar, em secção própria e separada da opinião, a caracterização das situações de facto e de direito integradoras de eventuais infrações financeiras, incluindo, entre outros, os correspondentes elementos previstos na LOPTC²¹ e no RTC²², designadamente os seguintes:
 - i. A factualidade apurada;
 - ii. O enquadramento legal, incluindo a qualificação jurídica dos factos e a moldura sancionatória aplicável;
 - iii. A indicação dos nexos de imputação subjetiva, incluindo a identificação nominal e funcional dos eventuais responsáveis e o período de exercício das respetivas funções;
 - iv. A indicação das circunstâncias de modo, tempo e lugar em que os factos ocorreram;
 - v. Eventuais justificações já apresentadas no âmbito do processo;
 - vi. A informação sobre a existência de eventuais censuras ou recomendações anteriores sobre a mesma matéria, feitas pelo TdC ou pelos órgãos de controlo interno;
 - vii. A indicação dos montantes das multas a aplicar e das quantias a repor;
 - viii. A referência à possibilidade e consequências do pagamento voluntário, nos casos admitidos por lei;

¹⁹ Cfr. parágrafos 39 a 43.

²⁰ Cfr., nomeadamente, as ISSAI 2500 a 2580, relativas a evidências de auditoria, incluindo a amostragem.

²¹ Vd., em especial, os art.ºs 54.º, n.º 3, al. g) e 55.º.

²² Vd., em especial, os art.ºs 121.º, 129.º e 133.º.

- ix. A referência à possibilidade de relevação da responsabilidade, nos casos admitidos por lei.
- d) Documentar de forma suficiente e apropriada os procedimentos realizados e as correspondentes provas obtidas, cumprindo as disposições a este respeito fixadas para a preparação e instrução do Processo de Auditoria (vd. parágrafos 62 a 64).
51. Caso a decisão seja a de não realizar os procedimentos no âmbito da auditoria financeira em curso, os auditores devem, além de observar os requisitos relevantes de auditoria estabelecidos quanto à consideração de leis e regulamentos, relatar em secção própria e separada da opinião de auditoria, a circunstância de terem sido detetadas situações que podem configurar eventuais infrações financeiras e que as mesmas são objeto de averiguação em sede própria.

Fraude, corrupção e infrações conexas

52. Sempre que os auditores no âmbito dos seus trabalhos detetem quaisquer situações suscetíveis de configurar fraude, corrupção ou infrações conexas devem comunicá-las superiormente, a fim de que as mesmas sejam encaminhadas com oportunidade para as autoridades competentes, sem prejuízo das demais responsabilidades estabelecidas na ISSAI 2240, a observar nas situações de fraude que deem origem a distorções materiais nas demonstrações financeiras e/ou orçamentais.

Recomendações

53. De acordo com o mandato do TdC e nos termos da LOPTC²³, os relatórios de auditoria financeira podem incluir recomendações, em ordem a serem supridas deficiências detetadas na auditoria, designadamente ao nível da respetiva gestão financeira e da organização e funcionamento dos serviços. Neste contexto, os auditores, tendo por base o trabalho desenvolvido e as respetivas conclusões, devem contribuir, sempre que pertinente, com um projeto de recomendações.
54. Aquando da formulação das recomendações, importará assegurar que estas:
- a) Decorrem logicamente das matérias relatadas na auditoria;

²³ Cfr. art.º 54.º, n.º 3, al. i) e art.º 55.º, ambos da LOPTC.

- b) Sejam bem fundamentadas e exequíveis, tendo em consideração o tempo e os custos associados à respetiva implementação;
 - c) Sejam redigidas de forma clara, equilibrada, suficiente e construtiva;
 - d) Sejam dirigidas à entidade e respetivos responsáveis competentes para a sua implementação;
 - e) Não interfiram nas responsabilidades de gestão do auditado.
55. O referido projeto de recomendações é relatado em secção autónoma, após a opinião de auditoria.

Relatar a auditoria

56. O objetivo dos auditores é realizar a auditoria, de modo a preparar um Anteprojeto de Relatório de Auditoria que cumpra integralmente os requisitos relevantes da presente norma e, nessa medida, constitua uma base adequada para a fixação, pelo Juiz Conselheiro Relator, do correspondente Projeto de Relatório de Auditoria, a sujeitar a apreciação e deliberação do TdC.
57. As ISSAI estabelecem as responsabilidades gerais dos auditores no domínio da formulação da opinião e relato da auditoria financeira²⁴, apresentando uma estrutura padronizada de modelos de relatório a considerar, reconhecendo a necessidade da respetiva flexibilização para acomodar as circunstâncias particulares de cada jurisdição. Neste particular, as ISSAI²⁵ permitem ajustamentos à referida estrutura, desde que observado um conjunto mínimo de requisitos, designadamente quanto aos elementos a constar.
58. No âmbito do processo de elaboração e apresentação do Anteprojeto de Relatório de Auditoria, e atendendo às especificidades do TdC, os auditores devem, suplementarmente aos requisitos estabelecidos nas ISSAI:
- a) Elaborar o Relato de Auditoria que, além de dar cumprimento aos requisitos gerais relevantes, observa os requisitos adicionais decorrentes da presente norma e outros

²⁴ A elaboração de um relatório nos termos das ISSAI, reveste-se de considerável complexidade e envolve a consideração de um conjunto significativo de normas, com destaque para as ISSAI 2570R – a respeito da continuidade, 2700R – a respeito da formação da opinião, 2701R – a respeito da consideração de matérias relevantes de auditoria, 2705R – a respeito das modificações à opinião, 2706R – a respeito da introdução de parágrafos de ênfase e de outras matérias, 2710 – relativa a informação comparativa, e 2720R – relativa a outra informação.

²⁵ Vd. em especial a ISSAI 2700R:4; 50 e 51.

determinados nos termos da lei, regulamento ou orientações internas, como sejam os seguintes elementos:

- i. Relação de responsáveis;
 - ii. Projeto de recomendações, sempre que considerado pertinente;
 - iii. Emolumentos;
 - iv. Demonstração numérica, quando aplicável;
 - v. Ficha técnica com indicação da composição da equipa de auditoria.
- b) Contraditar o Relato de Auditoria, nos termos dos parágrafos 6o e 61, após a devida apreciação e aprovação das Instâncias competentes do TdC;
- c) Considerar, para efeitos da opinião de auditoria, as alegações apresentadas no exercício do contraditório, e integrar no Anteprojeto de Relatório de Auditoria, por eles elaborado, uma referência enquadradora do contraditório realizado e uma síntese ou transcrição das alegações, respostas ou observações dos responsáveis, conforme apropriado.

59. No âmbito da sua esfera de atuação, os auditores apoiam o TdC nas fases posteriores do processo de auditoria, sempre que considerado adequado. Assim, para efeitos do Projeto de Relatório de Auditoria - documento cujo texto é fixado pelo Juiz Conselheiro Relator tendo em vista a sua apresentação ao Tribunal para apreciação e deliberação - importa ter em consideração os seguintes aspetos, sem prejuízo de outros que o Juiz Conselheiro Relator venha a determinar como relevantes:

- a) A referência à “Opinião” é substituída por “Juízo de auditoria”;
- b) Vista ao Ministério Público, nos termos da lei;
- c) Projeto de recomendações, sempre que considerado pertinente;
- d) Projeto de decisão;
- e) Identificação da equipa de auditoria.

Princípio do contraditório

60. As auditorias financeiras encontram-se sujeitas ao princípio do contraditório previsto no artigo 13.º da LOPTC, pelo que o TdC, antes de o Tribunal formular juízos públicos de simples apreciação, censura ou condenação, ouve os responsáveis individuais e os serviços, organismos e demais entidades interessadas e sujeitas aos seus poderes de jurisdição e controlo financeiro.

61. Com efeito e obtido o pertinente despacho do Juiz Conselheiro Relator, o Relato é, nos termos da identificada disposição legal e do art.º 121.º do RTC, submetido a contraditório. As respetivas alegações devem ser consideradas pelos auditores nos termos e condições fixados no parágrafo 58, als. b) e c).

Documentação da auditoria

62. Os objetivos e as responsabilidades gerais dos auditores na preparação da documentação da auditoria são abordados transversalmente nas ISSAI e objeto de consideração particular na ISSAI 2230²⁶.
63. Suplementarmente, os auditores devem conhecer e observar as normas, políticas e outras orientações internas em matéria de instrução, organização e conservação da documentação da auditoria, incluindo os correspondentes prazos e sistemas de suporte.
64. No TdC, a documentação de auditoria deve ainda servir as finalidades específicas da respetiva função jurisdicional, pelo que, os auditores devem cumprir, igualmente, as disposições legais, regulamentares e outras orientações internas que neste domínio lhes sejam aplicáveis, designadamente, ao nível da organização e instrução do Processo de Auditoria, e muito em particular, quando forem detetadas situações passíveis de configurar infração financeira.

V. DISPOSIÇÕES FINAIS

Apoio na aplicação da presente norma

65. Para apoiar na aplicação da Norma de Auditoria Financeira, incluindo dos requisitos gerais e adicionais, as instâncias competentes do TdC, sob impulso da CNA:
- Instituem canais e mecanismos próprios de aconselhamento e orientação que assegurem a conformidade e uniformidade de critérios e abordagens;
 - Emitem orientações específicas, com idêntica natureza e finalidade dos guias emitidos pela INTOSAI para aplicação das ISSAI (GUID 2900), em função de necessidades que a experiência de aplicação da norma venha a identificar. Tais orientações não

²⁶ Esta ISSAI compreende um apêndice com a relação das outras ISSAI que contêm requisitos e orientações específicos de documentação.

- compreendem requisitos adicionais e preservam a consistência com os requisitos da presente norma, em linha com a abordagem concetual subjacente ao IFPP;
- c) Asseguram, a todo o momento, a acessibilidade às normas e orientações aplicáveis à auditoria financeira no TdC;
 - d) Promovem ações de formação direcionadas à capacitação dos auditores no domínio da auditoria financeira.

Revisão e atualização

66. As instâncias competentes do TdC, sob impulso da CNA, promovem, sempre que necessário e numa base sistemática, a atualização da presente norma, muito em especial nas situações de identificação de novos requisitos ou alteração dos previstos no ponto IV.

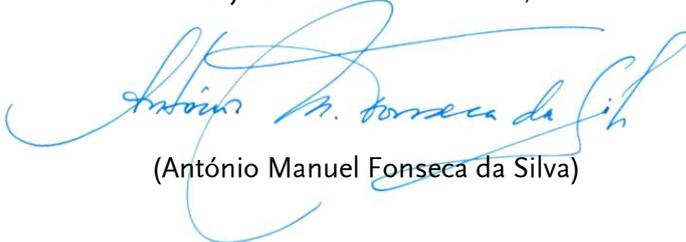
Situações de conflito

67. Para efeitos da condução de auditorias financeiras, as disposições da presente norma prevalecem sobre quaisquer disposições constantes de outras normas de auditoria ou manuais.

Entrada em vigor e publicitação

68. A presente norma é aplicável, a título experimental, às auditorias financeiras que se iniciem em ou após 01 de janeiro de 2023, e é de aplicação obrigatória a partir de 1 de janeiro de 2024.
69. A Norma de Auditoria Financeira do TdC é publicitada interna e externamente, nomeadamente no sítio da internet da instituição.

O Juiz Conselheiro Relator,



(António Manuel Fonseca da Silva)