

# MANUAL DE



# INTERNA

---

## MANUAL DE PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA INTERNA

## **FICHA TÉCNICA**

### **Título:**

Manual de Procedimentos de Auditoria Interna

### **Edição:**

Departamento de Auditoria e Controlo de Gestão  
Turismo de Portugal, I.P.  
Ministério da Economia  
1ª Edição

### **Data de aprovação:**

1 de julho de 2019

### **Contacto:**

Rua Ivone Silva, 6 - 5º andar - Nossa Senhora de Fátima,  
1050-124 Lisboa - PORTUGAL  
Telefone Geral (+351) 211 140 200

**Website:** [www.turismodeportugal.pt](http://www.turismodeportugal.pt)

**Facebook:** <http://www.facebook.com/turismodeportugal.pt>

### **Coordenação**

Dra. Teresa Monteiro

### **Equipa**

Dra. Célia Costa

Dra. Raquel Martins

## ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO.....	4
2. ENQUADRAMENTO DA AUDITORIA INTERNA .....	6
2.1. Conceito e Função de Auditoria Interna .....	6
2.2. Princípios e Normas de Conduta no exercício da função de Auditor Interno .....	10
2.3. Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna .....	13
2.4. Controlo Interno .....	15
2.4.1. O Risco em Auditoria.....	17
2.5. Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público.....	19
2.6. A Equipa do Departamento de Auditoria e Controlo de Gestão .....	22
2.7. Comité de Auditoria .....	23
3. TIPOS DE AUDITORIA .....	26
3.1. Auditoria de Conformidade.....	26
3.2. Auditoria Financeira .....	26
3.3. Auditoria de Resultados .....	27
3.4. Auditoria Combinada .....	27
3.5. Auditoria de Seguimento ou de “Follow-Up” .....	27
3.6. A auditoria ambiental .....	27
4. MÉTODOS E TÉCNICAS DE AUDITORIA.....	29
4.1. Métodos de Auditoria.....	29
4.2. Técnicas de Auditoria .....	29
4.2.1. Testes .....	30
4.2.2. A amostra.....	32
5. FASES DA AUDITORIA.....	35
5.1. Fase do Planeamento .....	35
5.2. Fase da Execução .....	37
5.3. Relatório.....	38
5.4. Encaminhamento do Relatório de Auditoria para os Órgãos de Fiscalização Superior .....	44

## ÍNDICE DE QUADROS

QUADRO 1: COMPONENTES DE RISCO EM AUDITORIA.....	18
QUADRO 2: COMBINAÇÃO DAS COMPONENTES DE RISCO EM AUDITORIA .....	19

## ÍNDICE DE FIGURAS

FIGURA 1: PRINCÍPIOS DEFENDIDOS PELO IFAC, INTOSAI E IIA NA RELAÇÃO DA ÉTICA E AUDITORIA .....	11
FIGURA 2: PRINCÍPIOS A CONSIDERAR PELO AUDITOR INTERNO.....	12
FIGURA 3: O ENQUADRAMENTO INTERNACIONAL DE PRÁTICAS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA INTERNA .....	15
FIGURA 4: COMPONENTES DO CONTROLO INTERNO .....	16
FIGURA 5: COMPONENTES DO CONTROLO INTERNO .....	18
FIGURA 6: PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO .....	20
FIGURA 7: A RELAÇÃO ENTRE O COMITÉ DE AUDITORIA E A FUNÇÃO DE AUDITORIA INTERNA .....	24
FIGURA 8: PROCESSO DE AUDITORIA .....	35

## SIGLAS E ABREVIATURAS

<b>AI</b>	Auditoria interna
<b>CD</b>	Conselho Diretivo
<b>COSO</b>	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
<b>DAGC</b>	Departamento de Auditoria e Controlo de Gestão
<b>EFS</b>	Entidade Fiscalizadora Superior
<b>ERM</b>	<i>Enterprise Risk Management</i>
<b>IFAC</b>	International Federation of Accountants
<b>IGF</b>	Inspeção-Geral de Finanças
<b>IIA</b>	<i>Institute of Internal Auditors</i>
<b>INTOSAI</b>	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
<b>IPAI</b>	Instituto Português de Auditoria Interna
<b>IPPF</b>	Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna
<b>ISSA</b>	<i>International Standards on Auditing</i> (Normas Internacionais de Auditoria)
<b>ISSAI</b>	<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i>
<b>NIPPAI</b>	Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna
<b>SCI</b>	Sistema(s) de Controlo Interno
<b>TC</b>	Tribunal de Contas
<b>TdP</b>	Turismo de Portugal, I.P.

## 1. INTRODUÇÃO

O presente Manual tem por objetivo estabelecer os princípios, normas e metodologias a utilizar nas auditorias desenvolvidas no Turismo de Portugal, I.P. (TdP), pelo Departamento de Auditoria e Controlo de Gestão (DACG) criado pela Deliberação n.º 535/2018, de 26/abr, de acordo com o previsto no n.º 3, do art.º 1º dos Estatutos aprovados pela Portaria n.º 384/2015, de 26 de outubro.

Em simultâneo, pretende auxiliar o DACG a realizar auditorias com qualidade, de forma eficiente, ética, eficaz e económica, à semelhança das auditorias desenvolvidas no âmbito do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado (SCI), instituído pelo art.º 1.º do Decreto-lei nº 166/98, de 25/jun, e também melhorar o grau de confiança e credibilidade do seu trabalho junto dos serviços auditados e dos *stakeholders* do Instituto.

Assim, a adoção deste Manual visa reforçar o desempenho do DACG, para que este apoie o TdP, na consecução dos seus objetivos, reforçando a capacidade de transmitir o resultado da sua atividade de uma forma clara e objetiva, privilegiando a pertinência e a utilidade da informação prestada, baseada na avaliação e permitindo a melhoria dos processos que constituem a gestão de risco e o controlo.

É também uma preocupação do DACG, enquanto órgão de controlo interno do TdP, que a sua atividade esteja suportada pelas normas e procedimentos de auditoria geralmente aceites pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA), bem como nas normas aprovadas no âmbito da União Europeia e nas normas aprovadas no âmbito da *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), com o objetivo de orientarem os seus auditores na preparação e realização das respetivas tarefas e para que as mesmas se desenvolvam de forma sistemática, coordenada, eficiente e responsável.

A necessidade de dotar o DACG de um manual de procedimentos provém da consciencialização de o TdP apresentar um âmbito alargado de atribuições e competências decorrentes da sua missão que é “o apoio ao investimento no setor do turismo, a qualificação e desenvolvimento das infraestruturas turísticas, a coordenação da promoção interna e externa de Portugal como destino turístico e o desenvolvimento da formação de recursos humanos do setor, bem como a regulação e fiscalização dos jogos de fortuna e azar”. E por estar organicamente estruturado em serviços centrais e serviços territorialmente desconcentrados que incluem doze escolas de hotelaria e turismo, quatro equipas de inspeção que atuam nos doze casinos e quinze salas de bingo atualmente em exploração, e ainda de equipas de turismo que atuam com 17 equipas em vinte e um mercados emissores de turismo considerados prioritários, com referência ao dia 31 de agosto de 2018.

No essencial, pretende-se um departamento de auditoria interna dotado de meios humanos qualificados para a realização do seu trabalho, agregando as práticas e normativos reconhecidas e aceites a nível nacional e internacional, designadamente os princípios fundamentais das *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI), a fim de

os resultados que se propõe alcançar contribuam para o reforço da transparência gestonária, bem como para a credibilidade e prestígio desta instituição no quadro da Administração Pública.

Como princípio geral, os procedimentos e normas enunciados neste Manual, bem como os princípios e valores sobre ética em vigor no TdP devem ser seguidos pelo auditor interno, não dispensando, contudo, que os mesmos se adequem à realidade a auditar, tendo em consideração o conhecimento que detém sobre a mesma e os supervenientes com que se deparar na execução das suas tarefas. De salientar que o presente Manual não se esgota nos princípios orientadores nele constantes, mas pretende ser um documento dinâmico que deverá ser objeto de atualização de acordo com o progresso e o saber em auditoria.

## 2. ENQUADRAMENTO DA AUDITORIA INTERNA

### 2.1. Conceito e Função de Auditoria Interna

A palavra auditoria decorre do verbo latino “*audire*” que significa ouvir, sendo, portanto, o auditor reconhecido como aquele que ouve, ou seja, o ouvinte. Nos primórdios da auditoria, as conclusões dos auditores fundamentavam-se principalmente nas informações verbais que lhes eram transmitidas<sup>1</sup>.

Na esfera clássica a auditoria é definida como um exame ou verificação das contas, da situação financeira e/ou da gestão, realizada, de acordo com métodos e técnicas apropriadas, por um auditor com vista à emissão de um parecer.

Não obstante, o alcance e objetivo da auditoria interna variam e dependem do tamanho e estrutura da entidade/ serviço, bem como dos requisitos da gestão.

*“Tradicionalmente, as atividades de auditoria interna incluem um ou mais dos seguintes pontos: a revisão dos sistemas de contabilidade e de controlo interno, o exame da informação financeira e de suporte; a análise da economia, eficiência e eficácia das operações, incluindo os controlos não financeiros de uma entidade; a revisão do cumprimento das leis, regulamentos e outros normativos externos com as políticas e diretivas da administração e outros requisitos internos.”<sup>2</sup>*

A designação e a função de auditoria interna evoluíram, começou por visar a descoberta de erros e fraudes, tendo-se alargado a outros domínios assumindo formas mais especializadas refletindo, não só, as mutações operadas no desenvolvimento das organizações e na ponderação dos interesses em questão, mas também os objetivos cada vez mais abrangentes que lhe têm vindo a ser atribuídos.

Existem atualmente vários tipos e conceitos de auditoria com aceitação generalizada, nomeadamente, a auditoria interna. Perante a sua diversidade, houve a preocupação de conseguir uma definição que traduza o atual modelo de organização *Corporate Governance*, que evidencie não só a natureza da informação documental histórica existente, mas também a função preventiva e orientadora que adquiriu, com uma forte conotação pedagógica.

Em Portugal o IIA, representado pelo IPAI (Instituto Português de Auditoria Interna)<sup>3</sup> define auditoria interna como *“atividade independente, de garantia e de consultoria, que tem como objetivo acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e*

---

<sup>1</sup> Em 1992, o *Auditing Concepts Committee* definiu a auditoria como o processo sistemático de obter e avaliar prova acerca da correspondência entre informações, situações ou procedimentos e critérios pré-estabelecidos, assim como, comunicar conclusões aos interessados.

<sup>2</sup> Lajoso, P. Guilherme, (2005), “A importância da Auditoria Interna para a Gestão de Topo”, IPAI - Revista de Auditoria Interna, Nº 19, janeiro-março, pp. 10-12.

<sup>3</sup> Em Portugal o IIA é representado pelo IPAI, criado em mar/1992, aquando da criação do Instituto Português de Auditores Internos.

*disciplinada, para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação”.*

Por sua vez, controlo interno “*é uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou minimizar as suas consequências e maximizar o desempenho da entidade em que se insere*”<sup>4</sup>.

A função principal da auditoria interna é avaliar de forma objetiva o processo de gestão, pelo que difere, neste aspeto, da auditoria externa que se focaliza na vertente financeira e nas atividades organizacionais que podem ter um efeito direto nas demonstrações financeiras.

Na sua função, a auditoria interna acrescenta valor ao apoiar a organização na prossecução dos seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia dos processos de gestão do risco, do controlo e dos processos de governação, em conformidade com o que foi estruturado e aprovado pela gestão do Instituto.

O âmbito da função da Auditoria Interna compreende, em geral, a execução de dois tipos de serviços:

- Serviços de avaliação, que consistem na avaliação independente traduzida na realização de auditorias;
- Serviços de assessoria, desde que seja assegurada a sua independência e objetividade. Em regra, são executados por solicitação específica, de carácter consultivo e destinados a apoiar a gestão na concretização dos objetivos definidos e cuja natureza e âmbito têm que ser validados com o requerente do serviço.

Quanto às vantagens da Auditoria Interna destaca-se a função de:

1. Apoio ao Conselho Diretivo (CD), enquanto atividade que é desenvolvida durante todo o ano, por uma equipa com uma visão multidisciplinar que tem como principal responsabilidade dotar o CD de uma ferramenta que assegure e torne eficaz o controlo permanente dentro do TdP, fornecendo-lhe análises e avaliações objetivas de forma independente e com total autonomia técnica;
2. Vigilância do sistema de controlo, mediante a verificação da integridade e fiabilidade dos mecanismos de controlo estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos do Instituto, assim como a sua efetiva utilização, emitindo relatórios de diagnóstico com a identificação dos pontos fracos para a adoção de medidas corretivas e das boas práticas a prosseguir;
3. Apoio à gestão do risco e processos de governação, consubstanciada na aferição da eficácia dos procedimentos de gestão do risco e das metodologias aplicadas para a sua valorização, para a qual contribui a visão focalizada na concretização das

---

<sup>4</sup> Tribunal de Contas, 1999.

práticas de boa gestão e de análise das operações do ponto de vista da economia, eficácia e eficiência. No âmbito da gestão de risco, a atividade de auditoria interna pode prestar serviços de consultoria desde que seja assegurada a sua independência e objetividade;

4. Constituir um elo de contacto com os organismos de controlo interno da Administração Financeira do Estado e com o Tribunal de Contas (TC).

Assim, para a prática Profissional de Auditoria Interna/*International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, de acordo com as boas práticas internacionais formuladas pelo IIA, a constituição da função de auditoria interna de uma organização pública implica o desenvolvimento dos seguintes passos:

- Assegurar a cooperação total por parte do Conselho Diretivo (CD) e dos responsáveis das várias direções e departamentos do Instituto;
- Dialogar permanentemente com o Conselho Diretivo, por forma a permitir conhecer como os seus membros percecionam a importância da auditoria interna, as suas expectativas relativamente à atividade a desenvolver, quais são os maiores riscos para a organização, bem como a estrutura ideal e os recursos adequados a afetar às ações a desenvolver;
- Garantir ao Conselho Diretivo que as políticas, procedimentos, planos e controlos estabelecidos são os apropriados e estão efetivamente a ser implementados;
- Dar a conhecer ao Conselho Diretivo se os controlos internos estabelecidos são suficientes para reduzir o risco de ocorrência de distorções materialmente relevantes, assim como salvaguardar os bens patrimoniais da organização e a sua utilização adequada;
- Desenvolver a avaliação do risco global do Instituto através da identificação dos riscos internos e externos (v.g. Plano de Gestão e Prevenção dos Riscos de Corrupção e Infrações Conexas), por forma a garantir que a gestão do risco é suficientemente eficaz para a concretização dos objetivos fixados para a organização;
- Elaborar o Orçamento do DACG através da quantificação dos custos diretos e indiretos associados ao seu funcionamento (v.g. livros e documentação técnica, estadias em deslocações);
- Recrutar pessoal qualificado e desenvolver Plano de Formação adequado, não descurando a possibilidade do recurso a trabalho externo de peritos;
- Elaborar o Plano Anual de Auditoria, de acordo com as áreas de risco a examinar e os recursos humanos, materiais e financeiros disponibilizados;
- Definir o universo da auditoria através da identificação e listagem das unidades orgânicas dos serviços centrais e dos serviços territorialmente desconcentrados;

- Mapear os principais processos/operações da organização, desenvolvendo entrevistas com os principais responsáveis sectoriais com o objetivo de identificar os riscos e as preocupações existentes;
- Estabelecer boas práticas de relato e de *follow-up*, no sentido de assegurar que as recomendações propostas são implementadas pelos serviços auditados;
- Estabelecer um Programa de Avaliação da Qualidade e Melhoria do trabalho realizado;
- Criar um Comité de Auditoria, estabelecendo, designadamente, o seu mandato, atribuições, competências, composição e controlo independente do trabalho realizado pela auditoria interna;
- Debater com as entidades externas de auditoria as questões relativas aos mecanismos de controlo interno.

O objeto da auditoria interna é o Instituto, as suas atividades, programas, projetos ou ações, medido ou apreciado em relação a determinados critérios, os quais podem assumir múltiplas formas e ter características diferentes, dependendo do(s) objetivo(s) pretendido para a auditoria em questão<sup>5</sup>. É de referir que o objeto de auditoria pode ser tangível e, mesmo, mensurável, mas também pode ser intangível e de natureza eminentemente subjetiva.

A sua atuação no âmbito do exame e avaliação ao sistema de controlo interno deverá visar os seguintes objetivos específicos:

- Assegurar a eficiência e eficácia das operações e processos, relativamente à concretização dos programas, planos, objetivos e metas estabelecidos pelo Conselho Diretivo para as atividades e projetos do TdP, que os seus pressupostos de base são apropriados, se a informação utilizada é relevante, pertinente e tempestiva e se foram definidos mecanismos de controlo adequados;
- Avaliar a adequação e o cumprimento da legislação, regulamentos ou das normas com impacto para a organização;
- Assegurar o respeito pelas políticas, objetivos, planos e as normas procedimentais internas por parte dos serviços auditados, de acordo com os princípios de boa gestão;
- Assegurar a prevenção e deteção de fraudes e erros, designadamente, que os riscos relevantes sejam devidamente identificados e geridos no âmbito da utilização económica e eficiente dos recursos, concretamente aferir sobre a definição, divulgação e cumprimento de padrões de desempenho operacionais e, perante a eventual existência de desvios, apurar se os mesmos foram identificados, analisados e corrigidos;

---

<sup>5</sup> Nos termos da ISSAI 100:26 e cf. Princípios Fundamentais do Manual de Auditoria do Tribunal de Contas.

- Rever os meios utilizados para salvaguarda e custódia dos ativos, devendo aplicar, quando necessário, os procedimentos de auditoria recomendados (v.g. verificações físicas, contagens);
- Assegurar a qualidade, a confiança e integridade da informação financeira e operacional, atestando que a documentação orçamental, financeira e patrimonial seja fidedigna, credível e íntegra;
- Investir na qualidade e no aperfeiçoamento contínuo dos processos de controlo da organização, por forma a verificar se os recursos são adquiridos de forma económica, utilizados com eficiência e se são devidamente protegidos.

## 2.2. Princípios e Normas de Conduta no exercício da função de Auditor Interno

É incontornável que a competência técnica do auditor interno é essencial para um desempenho adequado das funções que exerce, como suporte ao controlo interno e acrescentando valor, sendo também importante que valores como integridade e ética<sup>6</sup> sejam atributos intrínsecos.

*“O Código de Ética promove uma cultura ética no exercício da função e estabelece os princípios e as expectativas que regem o comportamento dos indivíduos e das organizações na condução da auditoria interna. Descreve os requisitos mínimos de conduta e comportamento esperado, ao invés de atividades específicas.”<sup>7</sup>*

Por conseguinte, o auditor interno deve adotar um patamar de comportamento que supere o padrão razoável, no campo da ética e da integridade, com especial relevância na seleção das amostras, na formulação das recomendações, na abordagem dos problemas e riscos com os serviços auditados, na forma como se apresenta e como demonstra emoções ao exercitar a função de auditoria interna.

De referir que as entidades do sector público têm defendido a aplicação de princípios na relação da ética e auditoria, como defendem as organizações internacionais, designadamente, IIA, INTOSAI e IFAC, a saber:

---

<sup>6</sup> Conceito filosófico que designa os fundamentos da moral, proveniente das ciências do comportamento e que determina a existência de um conjunto de regras de conduta.

<sup>7</sup> Segundo o Instituto Português de Auditoria Interna.

**Figura 1:** PRINCÍPIOS DEFENDIDOS PELO IFAC, INTOSAI E IIA NA RELAÇÃO DA ÉTICA E AUDITORIA

IIA	INTOSAI	IFAC
<ul style="list-style-type: none"> <li>↑ Integridade</li> <li>↑ Objetividade</li> <li>↑ Confidencialidade</li> <li>↑ Competência</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>↑ Segurança, Confiança e Credibilidade</li> <li>↑ Integridade</li> <li>↑ Independência, Objetividade e Imparcialidade</li> <li>↑ Neutralidade Política</li> <li>↑ Conflito de Interesses</li> <li>↑ Sigilo profissional</li> <li>↑ Competência e Desenvolvimento profissionais</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>↑ Integridade</li> <li>↑ Objetividade</li> <li>↑ Independência</li> <li>↑ Confidencialidade</li> <li>↑ Competência e zelo profissional</li> <li>↑ Comportamento profissional</li> </ul>

Fonte: Adaptado de "O Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão Eficaz", 2006.

Neste sentido, é necessário e apropriado dispor de um código de ética para a profissão de auditoria interna, pelo que, na concretização da função do DACG, existe um conjunto de valores organizacionais que devem pautar a conduta do auditor e pelos quais o TdP pretende ser reconhecido pelos seus clientes, parceiros institucionais e sociedade em geral.

O auditor interno do TdP acolhe o Código de Ética do IIA, como uma referência, sendo *"necessário e apropriado para a prática de auditoria interna, fundamentada que está na fiabilidade posta na governação, na gestão do risco e no controlo"*, tendo como finalidade assumir e difundir a cultura ética da instituição e o sentido de serviço público para a qual foi criada.

Para a sua implementação, existem dois componentes essenciais que devem estar consubstanciados no processo de realização das auditorias, designadamente, o auditor deve atuar em conformidade com os *princípios e com as normas*, incluindo as normas éticas e procedimentos adequados, ultimando os trabalhos de execução da ação com o relato de auditoria, que deve ser objetivo e de fácil leitura, por forma a responder às questões de auditoria formuladas.

- Os Princípios relevantes a serem aplicados e respeitados pelo auditor interno do TdP, que decorrem dos princípios enunciados pela INTOSAI, a saber:

1. Integridade: *"A integridade dos auditores internos gera confiança e, por conseguinte, proporciona o fundamento para confiar no seu julgamento"*.

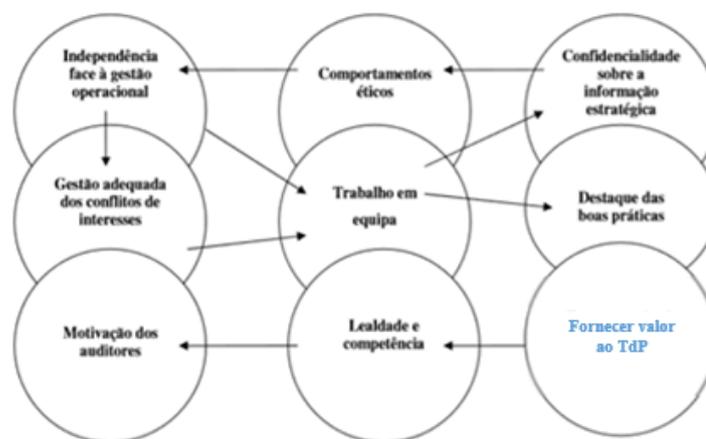
Cada auditor deve assumir um posicionamento exemplar movido pelos mais elevados padrões éticos e deontológicos, cumprindo de forma honesta, respeitosa e criteriosa os mais exigentes parâmetros legais e morais, tendo em vista contribuir para os objetivos legítimos, éticos e a promoção da boa imagem do Instituto;

2. Objetividade: *"Os auditores internos manifestam o mais elevado grau de objetividade profissional ao coligirem, avaliarem e comunicarem a informação sobre a atividade ou processo em análise. Os auditores internos fazem uma avaliação equilibrada de todas as circunstâncias relevantes e os seus julgamentos não são influenciados por interesses particulares e por opiniões alheias"*.

3. Confidencialidade: "Os auditores internos respeitam o valor e a propriedade da informação que recebem e não divulgam a informação sem a devida autorização, exceto em caso de obrigação legal ou profissional de o fazer".
4. Competência: "Os auditores internos aplicam os conhecimentos, técnicas e experiência necessários no desempenho dos serviços de auditoria interna".

Por conseguinte, o auditor apenas aceita efetuar serviços para os quais disponha do necessário conhecimento, capacidades e experiência. Também faz por aperfeiçoar continuamente a sua competência e a eficiência e qualidade dos seus serviços.

**FIGURA 2:** PRINCÍPIOS A CONSIDERAR PELO AUDITOR INTERNO



Fonte: Joaquim Leite Pinheiro (2005), Auditoria interna - Criar Sucesso, IPAI Revista de Auditoria Interna, nº 22, outubro-dezembro, pp. 4-6, adaptado.

- As Normas de Conduta que regem o comportamento que se espera do auditor interno configuram uma ajuda na interpretação dos Princípios em aplicações práticas e destinam-se a orientar a sua conduta ética:
  1. Integridade - "Os auditores internos:
    - Deverão executar o seu trabalho com honestidade, diligência e responsabilidade;
    - Deverão respeitar as leis e divulgar o que se espera seja feito ao abrigo das leis e da profissão;
    - Não deverão, em consciência, participar em atividade ilegais, ou em atos que desacreditem a profissão de auditoria interna ou a organização;
    - Deverão respeitar e contribuir para os objetivos legítimos e éticos da organização".
  2. Objetividade - "Os auditores internos:
    - Não deverão participar em qualquer atividade ou manter uma relação que prejudique ou que se presume possa prejudicar o seu julgamento imparcial. A

*participação inclui atividades ou relações tais, que possam estar em conflito com os interesses da organização;*

- *Não deverão aceitar nada que possa prejudicar ou que se presume possa prejudicar o seu julgamento profissional;*
- *Divulgarão todos os factos materiais de que tenham conhecimento, os quais, a não serem divulgados, podem distorcer a informação das atividades e análise”.*

3. Confidencialidade - “Os auditores internos:

- *Deverão ser prudentes na utilização e proteção da informação obtida no desempenho das suas atividades;*
- *Não deverão utilizar a informação para qualquer benefício próprio ou que, de outra maneira, estaria em desacordo com as leis e em detrimento dos objetivos legítimos e éticos da organização”.*

4. Competência - “Os auditores internos:

- *Aceitarão apenas serviços para os quais disponham do necessário conhecimento, proficiência e experiência;*
- *Desempenharão os serviços de auditoria interna de acordo com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna;*
- *Deverão continuamente aperfeiçoar a sua proficiência e a eficiência e qualidade dos seus serviços”.*

5. Independência - “Os auditores internos:

- *Deverão agir com independência e equidistância relativamente a todas as entidades e pessoas com quem estabeleçam uma relação em virtude do exercício das suas funções, não se deixando influenciar por qualquer interesse pessoal ou pressão externa”.*

6. Proporcionalidade - “Os auditores internos:

- *Deverão pautar a sua conduta pela adequação dos seus procedimentos aos objetivos da ação a realizar e às tarefas a desenvolver”.*

### **2.3. Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**

O acolhimento das Normas Internacionais, *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (Standards) para a Prática Profissional de Auditoria Interna (NIPPAI) é essencial para fazer face às responsabilidades dos auditores internos e da atividade de auditoria interna. As normas emanadas por organizações internacionais de reconhecida competência, nomeadamente do IIA, o *International Federation of Accountants* (IFAC) e o INTOSAI estão direcionadas para questões de princípios, e

fornecem um enquadramento para o desempenho e promoção da melhoria dos processos e operações organizacionais de auditoria interna.

As normas NIPPAI, emanadas pelo IIA, são requisitos obrigatórios e têm aplicação global, ou seja, é necessário ter em consideração as declarações e interpretações no seu conjunto, cabendo aos organismos de cada país associado efetuar a tradução das mesmas, para aplicação a nível nacional.

Consistem, designadamente, em:

- Declarações de requisitos básicos para a prática profissional de auditoria interna e para a avaliação da eficácia do desempenho, aplicáveis internacionalmente quer ao nível das organizações quer dos indivíduos;
- Interpretações que clarificam os termos ou conceitos das Declarações.

No que se refere à estrutura para a execução do trabalho de auditoria, o IIA considera dois tipos de normas, a saber:

- As Normas de Atributos, relacionadas com as características das organizações e das entidades que desempenham atividades de auditoria interna, que configuram os estatutos do DACG, estabelecendo a sua finalidade, a autoridade e responsabilidade da sua atividade;
- As Normas de Desempenho, descrevem a natureza das atividades de auditoria interna, estabelecem as orientações a seguir no decurso da realização das várias fases da auditoria e proporcionam critérios de qualidade que permitem medir o desempenho de tais serviços.

De referir que, quer as Normas de Atributos quer as de Desempenho, se aplicam a todos os serviços de auditoria interna. Acresce que as Normas de Implementação, que se desenvolvem em torno das Normas de Atributos e de Desempenho, proporcionando os requisitos aplicáveis às atividades de garantia ou de consultoria.

Relativamente às normas emanadas da INTOSAI as *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAIs), estruturam-se em função de quatro grandes princípios fundamentais, designadamente: *Fundamental Principles of Public Sector Auditing* (ISSAI 100), *Fundamental Principles of Financial Auditing* (ISSAI 200), *Fundamental Principles of Performance Auditing* (ISSAI 300) e *Fundamental Principles of Compliance Auditing* (ISSAI 400).

**FIGURA 3:** O ENQUADRAMENTO INTERNACIONAL DE PRÁTICAS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA INTERNA



O Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna (IPPF) existe para auxiliar os auditores internos a serem recetivos a um crescente mercado de auditoria interna de elevada qualidade.

Em suma, o objetivo do IPPF é o de organizar a autoridade normalizadora do IIA de forma a torná-la acessível e em tempo oportuno, enquanto reforça a posição do IIA a nível internacional, como a organização orientadora da profissão de auditoria interna.

#### 2.4. Controlo Interno

O Controlo Interno é uma *"forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados que se mostrem relevantes para a auditoria, em resultado da suscetibilidade de tais controlos prevenirem, detetarem e corrigirem as deficiências ou distorções materialmente relevantes"*<sup>8</sup>.

O IIA acrescenta ainda à definição de controlo interno que este é qualquer ação aplicada pela gestão para reforçar a possibilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. Assim, o controlo é o resultado do planeamento, organização e orientação da gestão.

A evolução das economias e o crescente aumento da complexidade dos processos de trabalho determinaram a implementação de sistemas de controlo interno (SCI), adequados às entidades do setor público e que permitam de uma forma eficiente e eficaz, mitigar tanto o risco inerente como o risco de controlo.

Conforme referido anteriormente, a aprovação do SCI em Portugal encontra-se configurado no Decreto-Lei n.º 166/98, de 25/jun - Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado.

De salientar que um SCI, mesmo que seja concebido e desenvolvido de forma adequada, apenas pode transmitir uma segurança razoável (e não absoluta) à gestão sobre a realização dos objetivos da entidade, isto é, o *"sistema de auditoria interna deve proporcionar um razoável conforto (reasonable assurance), mas é excessivo pedir-lhe uma garantia absoluta contra o risco"*<sup>9</sup>.

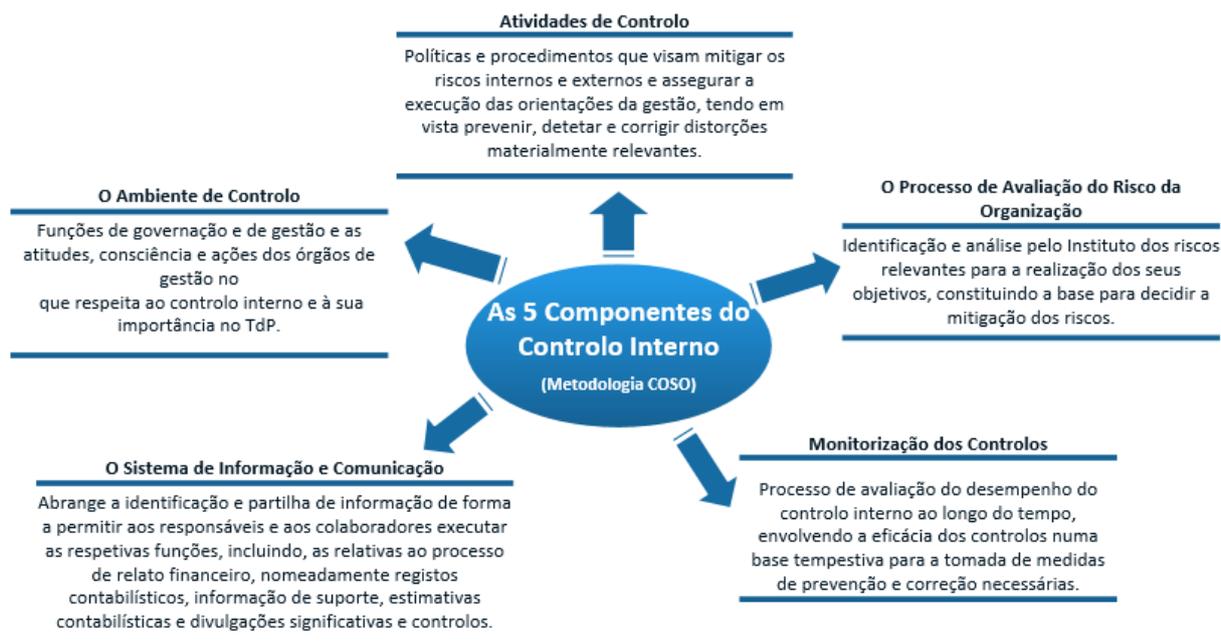
<sup>8</sup> TC (2016), Manual de Auditoria, Princípios Fundamentais.

<sup>9</sup> Alvin A. Arens/ Randal J. Elder/ Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services. An Integrated Approach, cit.270.

Entende-se por Risco de Controlo, a possibilidade de ocorrerem distorções materiais que não são oportunamente prevenidas ou detetadas e corrigidas pelo SCI implementado<sup>10</sup>.

Em auditoria, há que compreender o sistema de controlo interno relevante<sup>11</sup> e as inerentes atividades de controlo, pelo que o auditor deve conhecer a sua estrutura e enquadrar-se com as cinco componentes existentes, as quais devem assegurar a eficiência e eficácia organizacional, que permitem a sua avaliação, a saber:

**FIGURA 4: COMPONENTES DO CONTROLO INTERNO**



Fonte: Tribunal de Contas, Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais, 2016.

Assim, é essencial aplicar os procedimentos de controlo relevantes para a auditoria<sup>12</sup>, designadamente, procedimentos de avaliação do risco por forma a prevenir, detetar e corrigir as deficiências ou distorções materialmente relevantes e enumerar os controlos que permitam reduzir os riscos significativos identificados que possam comprometer a consecução dos objetivos do TdP, para os quais aqueles foram concebidos para os mitigar.

No decurso da avaliação dos riscos, o auditor pode identificar ineficiências no ambiente de controlo e deficiências no controlo interno, não apenas durante o processo de avaliação do risco mas também em qualquer outra fase da auditoria<sup>13</sup>.

Para a execução de procedimentos de avaliação de risco, implementar uma atividade de controlo pode não ser suficiente para reduzir um determinado risco identificado, sendo

<sup>10</sup> TC (2016), Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais.

<sup>11</sup> O âmbito do controlo interno a ser objeto de compreensão pelos auditores extravasa as matérias que estão diretamente relacionadas com as funções do sistema de controlo administrativo e contabilístico - Cf. ISSAI 1315:14-19; A51; A69- A99 e Apêndice 1 e vide metodologia COSO (*Internal Control – Integrated Framework*, 2013).

<sup>12</sup> Cf. ISSAI 1315:20-22 e A88-A94.

<sup>13</sup> Cf. ISSAI 1265:2 e A5-A8 – “Significant deficiencies in internal control”.

necessário que o auditor estabeleça uma relação entre cada risco identificado e os respetivos controlos relevantes, por forma a conjugar várias atividades de controlo em combinação com outras componentes do CI em função da matéria a auditar.

O risco de controlo (Rc) resulta do somatório da componente “avaliação do ambiente de controlo” (RI) com a componente “avaliação dos procedimentos de controlo” (RC), pelo que esta combinação pretende reduzir o risco de distorção material<sup>14</sup>, sem contudo o eliminar, dadas as limitações inerentes do controlo interno, competindo ao auditor avaliar o risco de distorção material através da análise dos riscos identificados relacionando-os com os resultados financeiros, com as atividades e as operações.

Perante o exposto, no contexto atual, a adoção dos princípios de *Corporate Governance* e algumas medidas sadias no âmbito das empresas com impacto na auditoria interna, são extremamente importantes, nomeadamente, reforçar o SCI, com especial incidência nas atividades estratégicas, que passa pela elaboração de uma matriz de riscos, desenhada em parceria com os principais responsáveis das atividades, que visa o auto controlo (*Control Self Assesment*) dos diversos departamentos nos riscos associados.

#### **2.4.1. O Risco em Auditoria**

Entende-se por Risco em Auditoria “a possibilidade de o relatório e as conclusões de auditoria serem incorretas, incompletas ou inadequadas e o correspondente juízo de auditoria não ser apropriado à realidade auditada. O risco de auditoria representa o oposto da segurança dos trabalhos de auditoria”<sup>15</sup>.

É fundamental identificar os principais riscos negativos envolvidos nas atividades de auditoria e potenciar a participação de todos os intervenientes para a sua minimização, que passa também pela criação de incentivos no processo de melhoria contínua, nomeadamente, por fomentar a partilha da informação, de modo que todos percebam os objetivos traçados para alcançar a estratégia de sucesso e promover a formação dos colaboradores, numa lógica de acrescentar valor no desempenho das diversas atividades de controlo e visando a redução de tarefas inúteis ou que não criem valor à organização, entre outras.

O risco de auditoria (Ra) para efeitos da sua avaliação, nas auditorias financeiras e de conformidade é determinado em função de três componentes do risco, a saber: Risco inerente (Ri)<sup>16</sup>, do risco de controlo (Rc)<sup>17</sup> e do risco de deteção (Rd)<sup>18</sup>.

<sup>14</sup> Cf. ISSAI 1200: A39 e ISSAI 1330:7-17.

<sup>15</sup> TC (2016), Manual de Auditoria, Princípios Fundamentais.

<sup>16</sup> Cf. ISSAI 200:51, al. a) e 99 e ISSAI 1200: 13, alíneas n) e i).

<sup>17</sup> Cf. ISSAI 200:51, al. b) e 100 e ISSAI 1200: 13 al. n). ii).

<sup>18</sup> Cf. ISSAI 200:51 al. c) e ISSAI 1200:13, al. e).

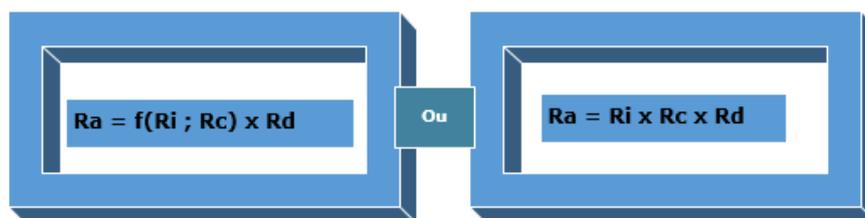
**QUADRO 1: COMPONENTES DE RISCO EM AUDITORIA**

<b>Risco inerente (Ri)</b>	Suscetibilidade da matéria objeto de auditoria ser afetada por distorções materiais em resultado das próprias características da entidade/serviço auditado ou do contexto em que esta opera ou do tipo de operação examinada, antes de considerados os controlos internos instituídos.
<b>Risco de controlo (Rc)</b>	Possibilidade de ocorrerem distorções materiais que não são oportunamente prevenidas ou detetadas e corrigidas pelo sistema de controlo interno implementado.
<b>Risco de deteção (Rd)</b>	Risco de os procedimentos substantivos executados pelos auditores não identificarem distorções materialmente relevantes.

Fonte: Adaptado de TC, Manual de Auditoria – Princípios fundamentais.

Da sua combinação resulta a seguinte fórmula de cálculo do modelo de risco em auditoria:

**FIGURA 5: COMPONENTES DO CONTROLO INTERNO**



De referir que o *Ri* e o *Rc* representam, no seu conjunto, o risco de distorção material, sendo o *Rd* o único risco sobre o qual os auditores podem atuar através de respostas globais para tratar os riscos avaliados e da execução de procedimentos de auditoria, de modo a assegurar que o *Ra* se mantém dentro do limite estabelecido para a auditoria<sup>19</sup>.

À semelhança do que refere o TC, o processo de identificação e avaliação do risco que conduzirá à determinação do risco inerente (*Ri*) inclui três fases a serem executadas pelo auditor<sup>20</sup>:

- Obter informações básicas relevantes sobre o serviço (natureza, estratégia, objetivos, cultura, organização, governação e controlos-chave que os auditores pretendem testar);
- Conceber, executar e documentar os procedimentos de avaliação de risco; e também
- Relatar e documentar todos os fatores de risco relevantes identificados com efeitos sobre o objeto da auditoria.

<sup>19</sup> Cf. ISSAI 200:99.

<sup>20</sup> Cf. ISSAI 100:94 e ISSAI 1315: 11. E ainda a ISSAI 1240: 17-18 e 22-24 para a eventualidade de serem detetadas irregularidades.

O nível aceitável de risco de deteção (Rd) *tem uma relação inversa com os riscos avaliados de distorção material*  $f(R_i ; R_c)$ , face ao nível do risco de auditoria (Ra) estabelecido, como demonstra a matriz a seguir<sup>21</sup>:

**QUADRO 2: COMBINAÇÃO DAS COMPONENTES DE RISCO EM AUDITORIA**

RISCO DE DETEÇÃO (Determinado pelo Auditor)		RISCO DE CONTROLO (Avaliado pelo Auditor)		
		ALTO	MÉDIO	BAIXO
RISCO INERENTE (Avaliado pelo Auditor)	ALTO	O + Baixo	+ Baixo	Médio
	MÉDIO	+ Baixo	Médio	+ Alto
	BAIXO	Médio	+ Alto	O + Alto

Fonte: Adaptado de TC, Manual de Auditoria – Princípios fundamentais.

Em sede de auditoria, na fase de planeamento, em que é feita a identificação dos riscos afetos à atividade em apreço, há que perceber de que modo esses riscos se relacionam com o objeto da auditoria e aferir se são riscos significativos e por isso materialmente relevantes. Em caso afirmativo, o auditor deve verificar quais os efeitos dos controlos concebidos e efetivamente implementados para os riscos identificados.

Nas fases de execução e relato o auditor deve assegurar a recolha do suporte documental apropriado, que atesta a evidência do risco de auditoria e suas componentes, incluindo a avaliação do controlo interno efetuado, que permita formular conclusões sustentáveis.

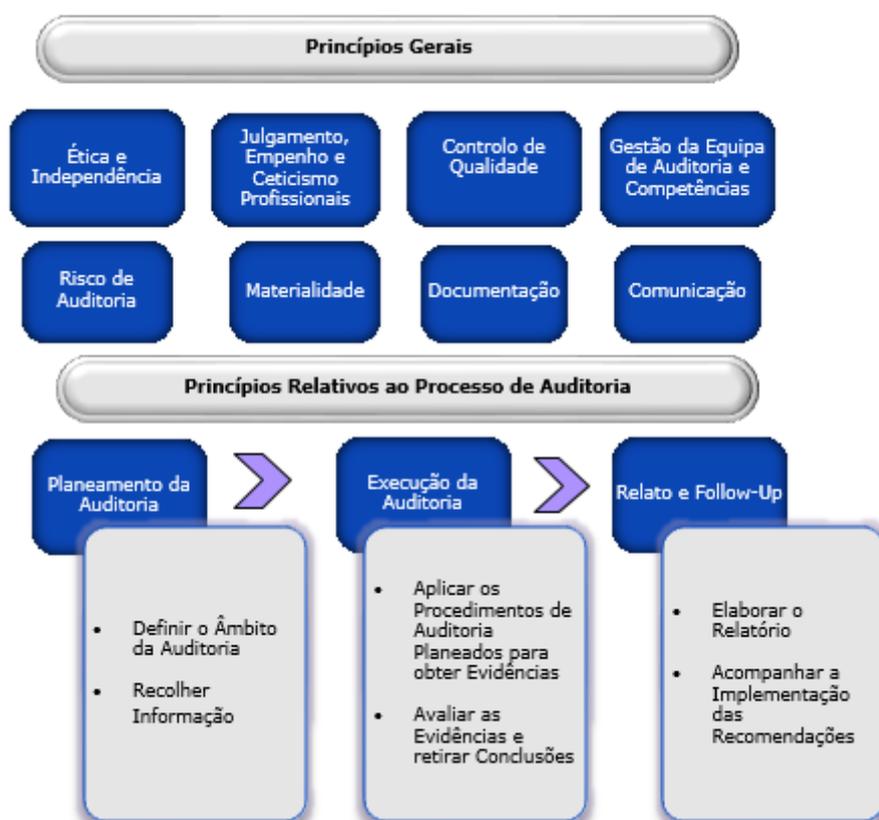
## 2.5. Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público

O auditor interno, no exercício das suas funções, deve ter em consideração os princípios aplicáveis à auditoria do setor público, preconizados pela INTOSAI, na "ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público".

Esta norma estabelece os princípios fundamentais de auditoria do sector público, referindo os seguintes aspetos: o objetivo das ISSAI, os elementos de auditoria do setor público, os requisitos organizacionais relacionados com o controlo de qualidade e a ética, os objetivos da auditoria, os tipos de auditoria, o desempenho do auditor, os destinatários e critérios, incluindo os princípios relacionados com o processo de auditoria.

<sup>21</sup> Cf. ISSAI 1200:A42.

**FIGURA 6: PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO**



No que aos princípios gerais respeita, temos:

- **Ética e Independência:** conforme referido anteriormente, os princípios éticos devem estar incorporados no comportamento profissional do auditor, de acordo com as normas e com o seu Código de Conduta, bem como ser clarividente a sua independência, objetividade e imparcialidade perante a matéria tratada na redação do relatório de auditoria;
- **Julgamento, Empenho e Ceticismo Profissionais:** o auditor deve exercer devido zelo para assegurar que o seu comportamento profissional é apropriado, e aplicar ao processo de auditoria os conhecimentos que detém, bem como a experiência adquirida. O auditor deve planear e executar as auditorias de uma maneira diligente, evitando qualquer conduta que possa desacreditar o seu trabalho. O auditor deve manter uma atitude de distanciamento profissional e inquiridora quando avalia a suficiência e adequação da evidência obtida ao longo da auditoria. Também deve manter a mente aberta e recetiva a todos os pontos de vista e argumentos;
- **Controlo de qualidade:** o auditor deve realizar a auditoria em conformidade com normas profissionais de controle de qualidade. As políticas e os procedimentos de controle de qualidade de uma EFS devem estar em conformidade com as normas profissionais, a fim de assegurar que as auditorias sejam realizadas com um nível

de qualidade consistentemente elevado. Os procedimentos de controle de qualidade devem abranger aspetos, tais como a direção, revisão e supervisão do processo de auditoria e a necessidade de consulta, a fim de alcançar decisões em assuntos difíceis ou controversos. O auditor pode encontrar orientação adicional na “ISSAI 40 – Controle de Qualidade para as EFS”.

Auditar com qualidade significa fazer um exame sistemático e independente para determinar se as atividades e os resultados satisfazem as disposições pré-estabelecidas, se estão, efetivamente, a ser aplicadas e se são adequadas para atingir os objetivos.

Para tal requer que o auditor considere procedimentos elementares, tais como a observação ou constatação de factos durante a auditoria, apoiada na evidência objetiva, consubstanciada em informação qualitativa ou quantitativa, registos, constatação de factos relevantes para a qualidade de um bem ou serviço ou para a existência e implementação de um elemento do sistema da qualidade. Toda esta informação deve basear-se na observação, medições e ensaios que possam ser verificados.

Qualidade em auditoria inclui, também, a possível deteção da não conformidade, ou de não cumprimento dos requisitos especificados;

- **Gestão da Equipa de Auditoria e Competências:** o auditor deve possuir ou ter qualificações profissionais adequadas, o conhecimento, a experiência e a competência necessários para concluir, com resultado, a auditoria. Inclui compreensão e experiência prática acerca do tipo de auditoria a realizar, familiaridade com as normas e a legislação aplicáveis, bem como atributos pessoais que permitam ao auditor atuar de acordo com os princípios a considerar em auditoria (v.g. ética, diplomacia, mente aberta, observador, percetivo, versátil, persistente, decidido e autoconfiante);
- **Materialidade:** é relevante e deve ser considerada durante todo o processo da auditoria, não reveste somente a dimensão quantitativa, mas também qualitativa. As considerações sobre a materialidade afetam as decisões relativas à natureza, duração e extensão dos procedimentos de auditoria, assim como a avaliação dos resultados obtidos<sup>22</sup>. As mesmas podem contemplar as preocupações dos *stakeholders*<sup>23</sup>, os regulamentos aplicáveis, a natureza ou características do serviço que estiver em causa, em especial as áreas mais sensíveis e a necessidade de transparência da gestão dos recursos públicos;
- **Documentação:** no decurso da ação o auditor deve assegurar que a documentação relevante se encontra devidamente organizada, numa pasta corrente eletrónica, até à apresentação do relatório de auditoria. De salientar que a documentação deve ser

---

<sup>22</sup> Cf. ISSAI 100:41.

<sup>23</sup> Cf. ISSAI 300:34.

suficientemente demonstrativa de que foi recolhida a informação relevante e que o conteúdo do relatório está sustentado em evidências de auditoria suficientes e apropriadas, as quais suportam os juízos, as observações, as conclusões e as recomendações de auditoria<sup>24</sup>;

- Comunicação: o auditor deve promover boa comunicação com os seus interlocutores<sup>25</sup> e executar o seu trabalho com transparência, mantendo os serviços envolvidos na auditoria informados, fornecendo-lhes, oportunamente, elementos relevantes e objetivos<sup>26</sup>, mas sem comprometer a independência e a imparcialidade da auditoria.

A comunicação com o serviço auditado deve ser primordialmente escrita, sendo admitida a comunicação oral quando suficiente e desde que documentada, devendo observar os seguintes aspetos<sup>27</sup>:

- Com o início dos trabalhos de auditoria deve ser enviada uma carta a comunicar o objeto, o âmbito da auditoria, a calendarização planeada e o que mais for tido por pertinente<sup>28</sup>;
- Os trabalhos relativos à execução da auditoria iniciam-se com a realização de uma reunião de abertura, na qual o dirigente responsável pela equipa de auditoria deve confirmar os aspetos elencados na alínea anterior e aduzir outros que se justifiquem, podendo este contacto ocorrer na fase de planeamento, quando se justificar;
- Na reunião de encerramento dos trabalhos de campo, o dirigente responsável pela equipa de auditoria deve comunicar aos responsáveis pelo serviço auditado as observações da auditoria que podem ser objeto de confirmação aquando do envio para contraditório do relato da auditoria.

## **2.6. A Equipa do Departamento de Auditoria e Controlo de Gestão**

Para o desempenho do exercício da função de auditoria interna, a UAI deverá ser constituída por um responsável e por dois técnicos superiores a recrutar dentro da Administração Pública, por mobilidade interna, ou por procedimento concursal comum.

Tendo em atenção as áreas técnicas de intervenção da UAI, serão recrutados, preferencialmente, licenciados com formação superior nas áreas da Gestão Pública,

---

<sup>24</sup> Cf. ISSAI 300:34.

<sup>25</sup> O auditor deve procurar manter boas relações profissionais, promover um livre e franco fluxo de informação, tanto quanto a confidencialidade o permita, e conduzir diálogos e debates numa atmosfera de mútuo respeito.

<sup>26</sup> Cf. ISSAI 100:43 e ISSAI 12: Princípios 3 e 6.

<sup>27</sup> Segundo Tribunal de Contas, Princípios gerais de auditoria, Capítulo V.

<sup>28</sup> Cf. ISSAI 1260: P3 e 11-13.

Contabilidade, Auditoria, Economia e Direito e com experiência profissional anterior na área da auditoria pública.

Os auditores internos da UAI serão permanentemente sujeitos a formação específica nos domínios da auditoria, fiscalização e controlo de gestão (v.g. sistema de controlo interno na Administração Pública, Auditoria Financeira, Fraude e Auditoria Interna), da contabilidade e finanças (v.g. POCP e Contabilidade Analítica), dos assuntos jurídicos (v.g. contratação pública, estatuto disciplinar) e da administração e políticas públicas.

O investimento contínuo na formação da equipa da UAI, nomeadamente através do recurso a ações ministradas pelo INA – *Direção-Geral da Qualificação dos Trabalhadores em Funções Públicas* e pelo IPAI (v.g. Auditoria Interna e Risco, Programas de Trabalho, Avaliação da Qualidade e Performance em Auditoria Interna), terá por finalidade, para além do reforço das competências e das valências técnicas de cada auditor interno, a sua certificação especializada através da obtenção dos diplomas CIA – *Certified Internal Auditors*, CCSA – *Certification in Control and Self-Assessment* e CRMA – *Certification in Risk Management Assurance* emitidos pelo IIA.

## 2.7. Comité de Auditoria

Determinam as boas práticas preconizadas pelo IIA<sup>29</sup> a interação da AI com um *Audit Committee* (Comissão ou Conselho de Auditoria), considerada um dos marcos da boa governança, assim como uma relação importante que apoia a independência e a objetividade. Como tal, a função de auditoria interna pode e deve ser, não só um recurso indispensável, mas também um serviço de valor agregado ao Comité de Auditoria e uma voz crucial sobre questões de riscos e controlo.

Este órgão consultivo, na dependência do CD, terá por finalidade contribuir para a integridade e eficácia do sistema de controlo interno, designadamente, prestar apoio no que concerne ao exercício das suas funções de supervisão em matéria de reporte financeiro, sistema de controlo interno, auditoria interna e monitorização da conformidade e integridade das políticas do instituto com as leis, regulamentos e códigos de conduta aplicáveis, e eventualmente a supervisão da gestão dos riscos da organização<sup>30</sup>.

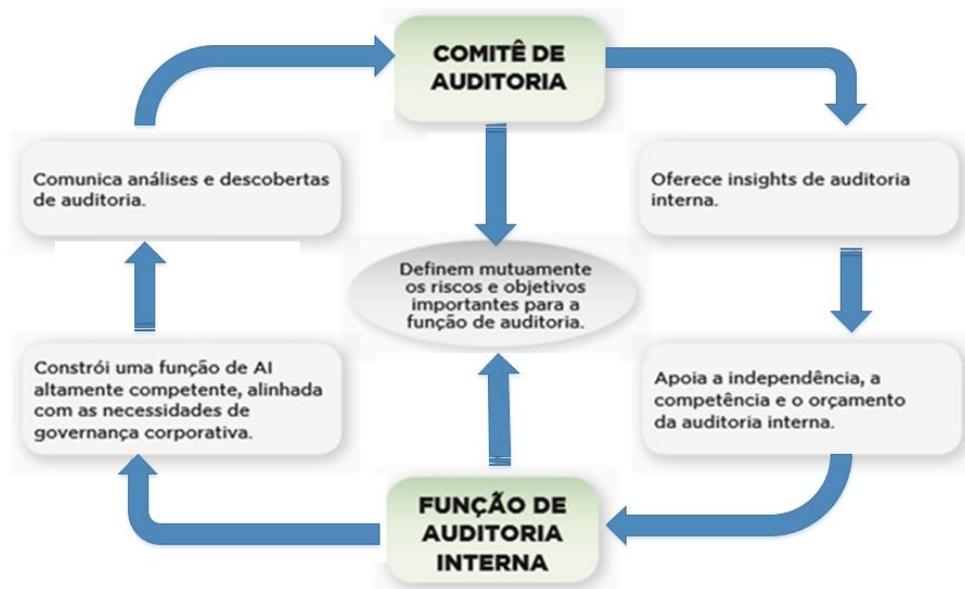
A composição do Comité de Auditoria, nomeadamente, o presidente e os restantes membros, serão nomeados pelos dirigentes máximos do TdP, e será constituída por pessoas externas à organização com reconhecida experiência e competência em função das matérias objeto de apreciação e análise em sede de auditoria.

---

<sup>29</sup> A Norma 1111: Interação Direta do Comité de Auditoria Interna com o CD, das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna - "O Comité de Auditoria deve comunicar e interagir diretamente com o Conselho Diretivo."

<sup>30</sup> International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Glossário (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 2013), p. 42.

**FIGURA 7: A RELAÇÃO ENTRE O COMITÉ DE AUDITORIA E A FUNÇÃO DE AUDITORIA INTERNA**



Fonte: The IIA Research Foundation, 2016.

A função do Comité de Auditoria<sup>31</sup> consubstancia-se, designadamente, em:

- Avaliação e acompanhamento do ambiente de controlo;
- Supervisão sobre os relatórios financeiros;
- Supervisão sobre os comportamentos éticos (avaliar se a gestão faz a monitorização da observância do código de ética);
- Responsabilização de acompanhamento das auditorias externas;
- Supervisão e acompanhamento funcional da auditoria interna;
- Reforçar a confiança da gestão e das entidades de controlo externas sobre os mecanismos de controlo do TdP e sobre a informação financeira disponibilizada.

No que se refere à supervisão e ao acompanhamento do trabalho desenvolvido pelo DACG, o Comité de Auditoria reunirá com o(a) vice-presidente e com os auditores internos e deverá pronunciar-se através da elaboração de pareceres não vinculativos sobre as matérias a seguir enunciadas:

- O cumprimento por parte dos serviços dos mecanismos de controlo interno do Instituto, por forma a garantir que as descobertas de auditoria sejam reportadas e utilizadas apropriadamente pela organização;
- A eficácia da auditoria interna, ao qual competirá promover e supervisionar as atividades de controlo exercidas pelo DACG, e a existência de uma adequada gestão de riscos, incluindo a aplicação e monitorização das medidas preconizadas no Plano de Gestão e Prevenção dos Riscos de Corrupção e Infrações Conexas do TdP;

<sup>31</sup> Cf. IPAI.

- A apresentação e reporte das demonstrações financeiras e sua conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites e legislação aplicável;
- A nomeação e substituição do(a) responsável do DACG, pois o Comité de Auditoria deve estar envolvido na escolha do *chief audit executive* (CAE)<sup>32</sup>;
- A aprovação do plano anual de AI e o orçamento do DACG;
- A execução e aprovação do relatório anual de atividades do DACG, nomeadamente avaliando as conclusões e respetivas ações de auditoria;
- A aprovação dos programas de trabalho de auditores externos, bem como da contratação ou cessação da prestação de serviços de auditoria;
- O acompanhamento de ações de controlo desenvolvidas pelo TC<sup>33</sup> e pelas entidades de controlo estratégico e setorial (v.g. IGF e Direção de Serviços de Auditoria e Controlo Interno da Secretaria Geral do Ministério da Economia<sup>34</sup>), nos termos do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho.

O Comité de Auditoria poderá ainda formular recomendações ao dirigente máximo do TdP, para a melhoria da organização e dos processos de gestão, nomeadamente no cumprimento das metas e objetivos fixados pelo CD, na boa prestação de contas e na gestão e controlo do risco.

Propor também o desenvolvimento de determinadas ações, tendo em atenção, nomeadamente, a informação que lhe tenha sido, entretanto, comunicada pelo DACG, pelo TC e pelos órgãos de controlo interno da administração financeira do Estado (IGF, Secretaria Geral do Ministério da Economia), bem como a perceção e avaliação que detenha sobre os riscos internos da organização.

A natureza, atribuições, competências, composição e periodicidade das reuniões do Comité de Auditoria constarão de regulamento próprio a aprovar pelo dirigente máximo do TdP.

---

<sup>32</sup> Cf. Informações atuais sobre a interação entre comités de auditoria e auditores internos, obtidas por meio da CBOK 2015 - *The Global Internal Audit Common Body of Knowledge*.

<sup>33</sup> Nos termos do art.º 2.º da LOPTC, o Tribunal exerce as funções de controlo financeiro e jurisdicional em relação às entidades do setor público administrativo e empresarial e de qualquer natureza beneficiárias de dinheiros públicos, sendo os seus responsáveis aqueles que respondem pelas informações e dados sobre o objeto da auditoria, pela gestão dos recursos públicos e pelos respetivos resultados da atividade das entidades auditadas, podendo abranger tanto os indivíduos como as organizações.

<sup>34</sup> Nos termos da al. a) do art.º 9.º da Portaria n.º 287/2015, de 16 de setembro.

### 3. TIPOS DE AUDITORIA

Os modelos de auditoria utilizados pelo DACG procuram aplicar as práticas preconizadas pela INTOSAI e seguidas pelo Tribunal de Contas e das instituições superiores de controlo, de acordo com a sua natureza, classificados nas seguintes tipologias:

- Auditoria de conformidade;
- Auditoria financeira;
- Auditoria de resultados;
- Auditoria combinada;
- Auditoria de seguimento;
- Auditoria ambiental.

#### 3.1. Auditoria de Conformidade

A auditoria de conformidade é um exame independente que consiste em verificar se as operações foram realizadas e registadas de acordo com os princípios, normas contabilísticas e de controlo interno, bem como da legislação aplicável<sup>35</sup>, no âmbito de atos, contratos, orçamentos, programas e projetos, materialmente relevantes e de acordo com as instruções administrativas emanadas do Conselho Diretivo e Direções de Serviços.

Em regra, é executada numa das seguintes formas<sup>36</sup>:

- Autónoma e claramente definida, relacionada com o objeto e critérios específicos, sendo emitida uma conclusão de conformidade<sup>37</sup>;
- Associada à auditoria financeira, quando a conformidade com leis e regulamentos integra o relatório sobre a auditoria financeira, concluindo-se na forma de uma avaliação de conformidade<sup>38</sup>;
- Combinada com a auditoria de resultados, quando a conformidade é observada como um dos aspetos ou critérios da economia, eficiência e eficácia.

#### 3.2. Auditoria Financeira

A auditoria financeira é uma avaliação independente que visa determinar se a informação financeira de um serviço foi preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites, com as normas de relato financeiro aplicáveis,

---

<sup>35</sup> Vide ISSAI 400:12-13.

<sup>36</sup> Vide Manual de Auditoria do Tribunal de Contas - Princípios Fundamentais.

<sup>37</sup> Vide ISSAI 4100: 147.

<sup>38</sup> Vide ISSAI 4200: 167.

do funcionamento e fiabilidade do sistema de controlo interno<sup>39</sup>, e se as mesmas transmitem, ou não, uma imagem verdadeira e apropriada da situação económico-financeira, de modo a permitir ao auditor emitir uma opinião sobre essa mesma informação.

Na auditoria financeira as evidências recolhidas pelo auditor têm de sustentar a análise sobre a existência, ou não, de distorções materialmente relevantes na informação financeira auditada e, havendo-as determinar se derivam de fraude, quando está subjacente intencionalidade, ou de erro quando não há intencionalidade na ação.

### **3.3. Auditoria de Resultados**

A auditoria de resultados é uma análise independente que visa concluir, através da recolha de evidências sustentadas, se o desempenho dos serviços e a execução das atividades, programas ou ações desenvolvidas pelos mesmos obedecem aos princípios de economia, eficiência e eficácia e se há condições para serem melhorados<sup>40</sup>.

### **3.4. Auditoria Combinada**

As auditorias podem combinar ou incluir aspetos financeiros, de desempenho ou de conformidade, sendo o objeto principal da auditoria o que determina quais as normas pertinentes que devem ser aplicadas pelo auditor.

### **3.5. Auditoria de Seguimento ou de "Follow-Up"**

A auditoria de seguimento é uma avaliação independente que visa o acompanhamento de ações realizadas anteriormente que tem como objetivo determinar se o serviço auditado corrigiu as deficiências detetadas, adotando as soluções mais adequadas para a sua resolução, ou a razão para o não acolhimento das recomendações do relatório de auditoria<sup>41</sup>.

Nesta sede está previsto que o auditor fixe um prazo para o serviço destinatário das recomendações a transmitir e quais as medidas, entretanto, adotadas com vista a dar resposta às insuficiências identificadas.

### **3.6. A auditoria ambiental**

A auditoria ambiental surge em resultado de uma crescente preocupação sobre a problemática ambiental e do papel assumido pelas entidades públicas quanto à

---

<sup>39</sup> Nos termos da ISSAI 1240:2 e 1315:3

<sup>40</sup> Vide ISSAI 300:9.

<sup>41</sup> Vide ISSAI 100:51.

responsabilidade que lhes cabe sobre o controlo e análise dos riscos ambientais, de avaliar e assentar as bases de uma política cuidadosa com o meio ambiente.

Impõe-se de realizar auditorias ambientais, para garantir o correto funcionamento das políticas adotadas sobre o meio ambiente, proporcionando vantagens tanto ao TdP, como ao ambiente onde este se insere, com maior enfoque na redução de papel e energia conjugando os esforços dos seus colaboradores no sentido de promoverem a reciclagem do lixo, permitindo que a organização dos serviços e o seu funcionamento se ajustem às normas vigentes.

Com a realização de auditorias ambientais pretende-se:

- Determinar a conformidade dos elementos do Sistema de Gestão Ambiental (SGA) com os requisitos do referencial utilizado;
- Determinar a eficácia do SGA implementado para cumprir com os objetivos especificados;
- Identificar oportunidades de melhoria;
- Verificar a conformidade legal;
- Reconhecer o SGA por entidades externas com vista à obtenção da certificação.

Em suma, este tipo de auditoria destina-se a fazer uma apreciação da conformidade administrativa e do funcionamento do TdP em relação ao ambiente, bem como um estudo das responsabilidades civis ou penais do funcionamento dos seus serviços relativamente ao meio ambiente com o intuito de conhecer e limitar os riscos ambientais e auxiliar a decisão do tipo de gestão ou estratégia a adotar para a sua prevenção<sup>42</sup>.

---

<sup>42</sup> Vide ISO 14004:2016 - Sistemas de gestão ambiental, linhas de orientação gerais sobre implementação.

## 4. MÉTODOS E TÉCNICAS DE AUDITORIA

A auditoria é um trabalho de verificação ou avaliação que deve realizar-se de forma sistemática para que se alcancem os fins em vista, sendo necessário definir o objetivo e âmbito da auditoria. Com este objetivo o auditor deve aplicar métodos e técnicas apropriadas durante a realização da auditoria.

Os métodos são o caminho a seguir, ou sejam, os processos racionais e orientados de acordo com normas específicas que hão-de conduzir o auditor na direção do resultado desejado.

As técnicas são os meios ou instrumentos que o auditor utiliza na realização do seu trabalho e que lhe possibilitam formar uma opinião, que responda ao objetivo da auditoria.

Tendo o auditor como tarefa essencial identificar e analisar a validade e a veracidade de qualquer informação deve, para esse efeito, aplicar os princípios e os procedimentos adequados, com base nas normas de verificação destinadas a dar credibilidade à auditoria e a conferir validade ao relatório final.

### 4.1. Métodos de Auditoria

Em auditoria existem principalmente dois métodos, a saber:

- O processo de tratamento da informação disponibilizada ao auditor sobre a matéria objeto de análise pode ser feito quer a nível administrativo quer a nível financeiro, no sentido de se produzirem determinados papéis de trabalho que fundamentem os *outputs* finais. Nesta fase, o auditor inicia o tratamento da informação disponibilizada pelo serviço com a análise dos documentos finais e em seguida é que procede à verificação da documentação de base que lhe serviu de suporte (v.g. numa auditoria financeira o auditor começa pela análise das contas finais para as operações nelas englobadas para confirmar os respetivos valores).
- Análise do modo de funcionamento e avaliação do sistema de controlo interno existente, para verificar a sua adequabilidade e funcionamento. O auditor aprecia os circuitos de registo da informação administrativa e financeira e dos pontos-chave do controlo, verificando se estes são suficientes para assegurarem a fiabilidade daqueles mesmos registos, com vista a detetar a existência ou não de erros e irregularidades significativos que possam ter ocorrido.

### 4.2. Técnicas de Auditoria

Conforme referido no ponto anterior, o auditor ao longo da sua missão recorre a um vasto conjunto de procedimentos que o auxiliam na formação de uma opinião e que variam consoante o tipo de trabalho a realizar, podendo classificar-se em gerais e específicos.

Os procedimentos gerais são os que têm aplicação em várias fases da execução do exame. Os procedimentos específicos são os que têm apenas aplicação em certas áreas e tipos de auditoria.

Os primeiros compreendem as seguintes técnicas de verificação:

- Inspeção é a verificação física de determinados bens do ativo (existências, imobilizado corpóreo, etc.) e dos documentos de suporte de diversas operações (vendas, compras, recebimentos, pagamentos, etc.);
- Observação é o acompanhamento na prática das funções e tarefas cometidas aos serviços e aos seus colaboradores no sentido de perceber o circuito de informação e das medidas de controlo interno existentes;
- Entrevista é a procura de informação ou de esclarecimentos pontuais junto dos interlocutores que em regra devem ser conhecedores das situações de interesse para o auditor;
- Confirmação é o procedimento que consiste na obtenção de documentação que fundamente o objeto da auditoria (informações, despachos, faturas, registos contabilísticos, extratos bancários, etc) bem como o serviço a auditar, que pode incluir recolha de informação externa (v.g. certidões ou circularizações destinadas à confirmação de saldos de contas e outros dados relevantes) que sustentem o relato;
- Análise é a revisão da documentação recolhida, onde se incluem os registos contabilísticos e saldos das contas, com o intuito de se verificar a credibilidade que merece a informação constante da mesma;
- Cálculo é a verificação da exatidão aritmética dos documentos e registos contabilísticos, bem como a verificação da ocorrência de acontecimentos subsequentes entre a data a que se referem as demonstrações financeiras e a data de conclusão do trabalho do auditor, que pela sua expressão material poderão afetar as referidas demonstrações.

#### **4.2.1. Testes**

Salvo situações excecionais, na generalidade das auditorias o seu âmbito é limitado a uma amostra representativa do universo.

Em geral, realizam-se quatro grandes tipos de testes em auditoria: de procedimento, de conformidade, de substanciação ou substantivos e analíticos.

- Testes de Procedimento

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

O objetivo do auditor deve ser assegurar e confirmar que o seu entendimento sobre o sistema, formado com base em notas descritivas, questionários padronizados, fluxogramas, está correto.

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

Os testes de procedimento devem ficar registados em suporte documental.

- Testes de Conformidade

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

O auditor deverá orientar os trabalhos para a realização de testes de conformidade procurando incidir nas áreas onde os riscos de ocorrência de erros não são suficientemente prevenidos pelo sistema de controlo.

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

- Exame de documentos, selecionados de forma a refletirem que o procedimento foi adequadamente aplicado ao longo de todo o período (v.g. uma rubrica num documento pode constituir a prova necessária para concluir que determinada despesa foi autorizada pela pessoa indicada);
- A validação de certas transações, com vista a confirmar que têm evidência de terem sido objeto de verificação e controlo, quer ao nível da despesa, quer quanto à arrecadação da receita. A título de exemplo, algumas faturas de fornecedores para reverificar a sua documentação de suporte, exatidão aritmética e registo;
- Observação direta da técnica de controlo em funcionamento, completada com entrevistas apropriadas aos colaboradores da área a auditar.

O auditor deve preocupar-se em testar fundamentalmente os controlos-chave, isto é, aqueles que são decisivos num circuito e caso encontre alguns erros ou anomalias, terá de avaliar a sua importância e justificação (se existir), no sentido de determinar se representam situações pontuais isoladas e irrelevantes ou se, pelo contrário, são o indício de que a técnica de controlo em observação não funcionou de facto ao longo do exercício ou pelo menos não funcionou com a desejável eficácia.

- Testes Substantivos

Os testes substantivos destinam-se a confirmar principalmente o adequado processamento contabilístico, expressão financeira e suporte documental dos saldos e das diversas operações realizadas.

Um teste substantivo será tanto menor quanto melhor for o controlo interno existente no sistema ou sistemas em que se incluem as contas objeto de análise. Consubstancia-se em

contagens físicas de valores, existências e outros ativos, os pedidos de confirmação direta de saldos de contas bancárias, de clientes e fornecedores, o exame de reconciliações e documentos de suporte bem como de escrituras e títulos de registos de propriedade, testes de valorimetria e de exatidão aritmética, verificações indiciárias, etc..

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

- Testes Analíticos

Os testes analíticos consistem na análise e ponderação de dados e informações variadas, de natureza ou incidência económico-financeira, incluindo rácios, tendências e variações em relação ao(s) ano(s) anterior(es) e ao(s) orçamento(s), com o objetivo de apurar saldos que apresentem um comportamento anormal e que deverão ser objeto de particular atenção por parte do auditor.

#### **4.2.2. A amostra**

A amostra, em auditoria, pode ser definida como um procedimento de seleção a menos de 100% dos itens documentais a observar, com o objetivo de proporcionar ao auditor uma base razoável para recolher evidência de auditoria suficiente e apropriada, de modo a extrair conclusões acerca de todo o universo.

Como refere o TC, o teste sobre uma amostra com informação suficiente permite a chamada prova seletiva, através da qual se obtém conclusões sobre as características do universo com base na análise de uma parte do mesmo, devendo assim assumir as seguintes características:

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

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

A principal tarefa do auditor é, a este respeito, reduzir o risco de amostragem a um nível aceitável (vide Ponto 2.4.1.), suportando-se de métodos de seleção estatísticos ou não estatísticos, podendo qualquer deles proporcionar prova suficiente para o auditor:

- A amostra não estatística, também designada de apreciação, é aquela em que o auditor, apoiado num critério subjetivo, determina o tamanho da amostra, a seleção dos elementos que a integram e a avaliação dos resultados. Este critério baseia-se,

portanto, apenas na apreciação do auditor, assim como na sua capacidade e experiência profissional;

- A amostra estatística consiste na determinação do tamanho da amostra, na seleção dos elementos que a integram e avaliação dos resultados tendo por base métodos matemáticos baseados no cálculo das probabilidades.

A sua principal vantagem é permitir uma avaliação matemática do grau de variação dos possíveis erros no universo considerado, com base no número ou valor de erros encontrados na amostra. O auditor poderá avaliar se esse grau de variação de possíveis erros excede o considerado tolerável.

Ainda relativamente à utilização da amostragem estatística, a mesma apresenta as seguintes vantagens<sup>43</sup>:

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

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

De salientar que, quando o auditor decidir recolher uma amostra não estatística, deverá, sempre que possível, utilizar métodos de seleção aleatória o que fará normalmente aumentar a probabilidade de a amostra ser representativa do universo.

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

- Determinar o tamanho apropriado da amostra;
- Selecionar ou identificar a amostra;
- Aplicar procedimentos de auditoria apropriados aos itens selecionados;
- Avaliar os resultados da amostra.

No que refere à dimensão da amostra depende da existência ou não de outras fontes que permitam avaliar o grau de confiança referente a um procedimento ou controlo existente em cada uma das áreas que se pretende analisar.

Porquanto, o grau de confiança que se pretende obter influencia também o tamanho da amostra, pois quanto maior for a amostra maior será, naturalmente, a segurança das conclusões a extrair.

---

<sup>43</sup> Cf. Tribunal de Contas - Manual de Auditoria e de Procedimentos, Vol. I. p. 34.

Assim, o auditor deverá fazer depender a dimensão da amostra dos seguintes requisitos:

- Adequabilidade dos procedimentos e controlos existentes em cada área;
- Relevância no sistema sujeito a testes;
- Forma como os objetivos gerais do sistema podem ou não ser afetados pela sua ausência ou ineficiência.

Sobre as técnicas de seleção baseadas na amostra não estatística distingue-se a:

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

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

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

Em suma, é importante o auditor ter presente que, ao testar o cumprimento de normas internas não é necessário selecionar especialmente operações de montante elevado. Pelo contrário, para testes substantivos não interessará tanto a extensão da amostra, mas mais o montante total testado.

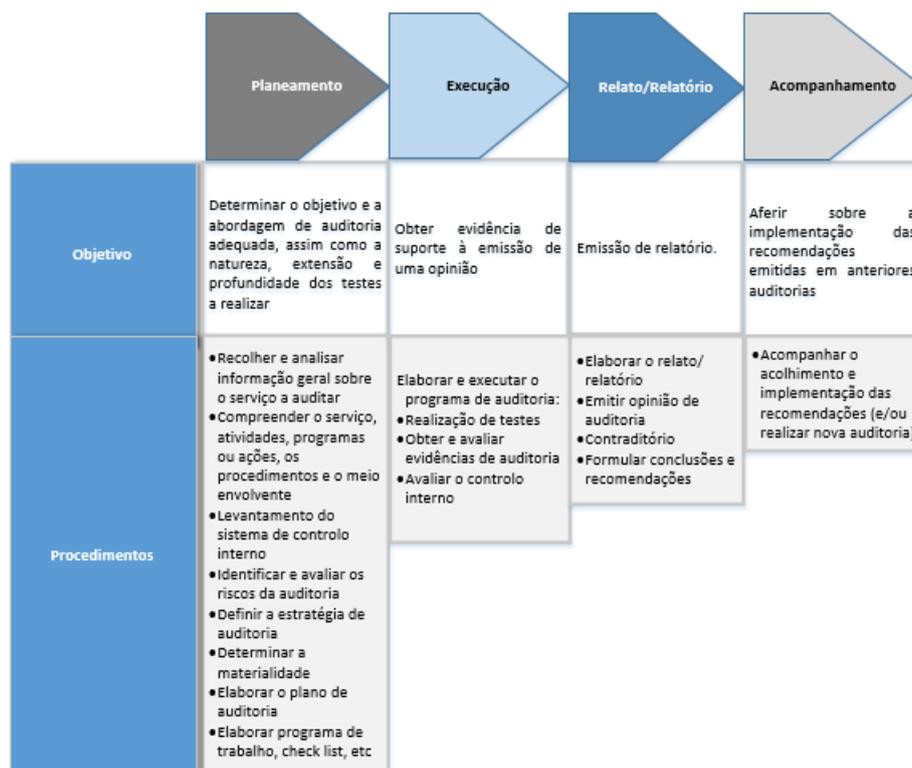
## 5. FASES DA AUDITORIA

O processo de auditoria desenvolve-se em quatro fases sequenciais, cuja observância determina o seu bom resultado, a saber:

- Planeamento;
- Execução;
- Avaliação e elaboração do relatório;
- Acompanhamento ou seguimento.

A seguir apresenta-se de forma sucinta os objetivos e procedimentos chave a observar em cada uma das fases elencadas.

**FIGURA 8: PROCESSO DE AUDITORIA**



### 5.1. Fase do Planeamento

O plano de auditoria deve ser elaborado tendo em consideração a estratégia para a ação e o Plano Anual do TdP. Deve estar presente ao longo de todo o processo, tendo em vista atingir os objetivos previstos e o cumprimento do cronograma estabelecido para a auditoria.

*"O revisor/auditor deve planear o trabalho de campo e estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, com vista a atingir o nível de segurança*

*que deve proporcionar e tendo em conta a sua determinação do risco da revisão/auditoria e a sua definição dos limites de materialidade.”<sup>44</sup>*

Esta fase divide-se em duas etapas:

- Estudo preliminar, cujo objetivo é um profundo conhecimento do(s) serviço(s) a auditar, devendo-se proceder à:
  - Recolha e avaliação prévia da informação;
  - Avaliação preliminar dos sistemas e dos controlos;
  - Definição dos objetivos de auditoria em pormenor;
  - Determinação das necessidades de recursos e calendarização da ação.
- A elaboração e a aprovação do plano de auditoria.

Trata-se de um documento que contempla o âmbito e a natureza da auditoria, a respetiva calendarização e objetivos, os critérios e a metodologia a utilizar e a discriminação de todos os recursos indispensáveis à sua consecução.

Após revisão e validação o(a) diretor(a) do DACG submete o plano de auditoria à apreciação superior para efeitos de aprovação pelo CD.

É um documento de referência, que deve ser preparado em devido tempo e conter todas as informações necessárias, mas de forma resumida, sendo claro e conciso.

O planeamento da auditoria é um processo dinâmico. À medida que a auditoria se desenvolve, pode ser necessário fazer alterações ao plano inicial, pelo que qualquer proposta de ajustamento, desde que pertinente e superiormente aprovada, deverá ser considerada no aditamento à informação de planeamento.

Aprovado o Plano, o CD deverá enviar uma comunicação prévia ao(s) serviço(s) a auditar informando da data de início do trabalho, do âmbito e objetivo do mesmo, identificando a equipa de auditores e solicitando disponibilização dos elementos necessários à sua concretização.

O plano de auditoria deverá contemplar os seguintes aspetos:

- Objetivos do trabalho;
- Natureza e âmbito;
- Análise de risco;
- Metodologias e procedimentos de auditoria a aplicar;

---

<sup>44</sup> Cf. parágrafo 15 das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTRA), que compreendem as Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Relato, são de aplicação obrigatória depois de aprovadas em Assembleia Geral da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas, e constituem os princípios básicos e os procedimentos essenciais a cumprir pelos revisores/ auditores no desenvolvimento dos trabalhos por elas abrangidos.

- Recursos necessários e respetiva quantificação dos custos;
- Calendarização.

Também é nesta fase que devem ser preparados os papéis de trabalho (v.g. questionários, mapas, *check list*) que integram o programa de trabalho, devendo detalhar os procedimentos a adotar na fase de execução da auditoria.

## **5.2. Fase da Execução**

Na fase da execução o auditor deve procurar obter pessoalmente provas, de preferência na forma escrita, e provas obtidas perante terceiros. Os procedimentos de obtenção de prova, no essencial, materializam-se na execução de testes (v.g. testes de conformidade, de procedimento, substantivos), do seguinte modo:

- Exame e avaliação concreta dos controlos instituídos;
- Execução do programa de trabalho.

No decurso do exame e avaliação do controlo, os objetivos consistem na análise do controlo existente no serviço a auditar, afim de aferir a sua fiabilidade e grau de confiança, pois de tal dependerá o aprofundamento, ou não, do trabalho a executar, do tipo de testes a aplicar, bem como na determinação da utilidade da análise relativamente à programação do trabalho de auditoria.

No que respeita à elaboração do programa de trabalho, que consiste na realização do trabalho de campo, aplicando os procedimentos e técnicas anteriormente neles definidos, o auditor deve identificar detalhadamente as áreas, as operações, registos ou documentos a analisar, em conformidade com os objetivos definidos no plano da auditoria, referindo ainda os procedimentos a aplicar.

Perante a impossibilidade de se prever na fase de planeamento a necessidade do recurso a especialistas do TdP, em função da especificidade da(s) matéria(s) objeto de verificação, o auditor deverá, na fase de execução, solicitar ao CD a coadjuvação técnica desses especialistas.

No decurso da auditoria, o auditor interno deve avaliar as provas por si recolhidas, as quais deverão ser apropriadas e suficientes, a fim de obter resultados (*findings*) que permitam formular a respetiva opinião, a qual deverá ser inequívoca, a integrar o projeto de relatório.

De salientar que formular conclusões exige do auditor algum ceticismo e capacidade profissional de avaliação, por forma a responder às questões de auditoria.

Importa referir que durante a fase de execução, o auditor deve ter acesso a todas as áreas e informações necessárias, pelo que eventuais limitações de âmbito deverão ser claramente relatadas.

O auditor deverá guardar sigilo profissional relativamente a toda a informação por si recolhida e tratada, nomeadamente a respeitante a documentos probatórios considerados sensíveis pelo serviço auditado.

### **5.3. Relatório**

O relatório é a face visível de todo o trabalho desenvolvido que consiste na apresentação por escrito dos resultados da auditoria, ou seja, na elaboração de um documento que traduz as respostas às questões de auditoria, aprofundamento e conhecimento de situações relacionadas com a matéria tratada, incluindo as conclusões e recomendações a transmitir ao órgão de decisão (CD).

Trata-se de um instrumento que será utilizado por terceiros para a tomada de decisão, pelo que a sua utilidade está relacionada com a sua capacidade de transmitir informação útil em tempo oportuno.

Segundo as normas emanadas por organizações internacionais de reconhecida competência, nomeadamente pela INTOSAI, em matéria de relato expressas nas ISSAI 100 e 300, o auditor deve no final da auditoria emitir a sua opinião e constatações através da elaboração de um relatório.

Assim, o auditor deve elaborar relatórios de auditoria que sejam:

- De fácil leitura, claros e concisos quanto permita o objeto da auditoria, redigidos em linguagem que não dê margem a ambiguidade, livres de erros e distorções, facilmente compreendidos e com lógica;
- Abrangentes, de forma a incluir toda a informação necessária para abordar o objetivo e as questões de auditoria, sendo suficientemente detalhado para oferecer uma compreensão do objeto, das verificações e das conclusões da auditoria;
- Convincentes, devendo ser logicamente estruturados e apresentar uma clara relação entre o objetivo, os critérios, a análise efetuada, as conclusões e as recomendações da auditoria. Toda a informação e argumentos relevantes devem ser incluídos;
- Tempestivos, de modo a permitir aos responsáveis a tomada de decisão e ações corretivas apropriadas; e
- Equilibrados, por forma a incluir informações sobre o objetivo, as questões de auditoria e as respostas a essas questões, o objeto, os critérios, a metodologia, as fontes dos dados, quaisquer limitações referentes aos dados utilizados e os resultados das verificações. Deve responder claramente às questões da auditoria ou explicar o motivo que impossibilitou responder às mesmas. Os resultados das verificações devem ser abordados em ponto autónomo e no desenvolvimento do

mesmo deve-se assegurar a congruência entre o objetivo, as questões, os resultados da análise efetuada (*findings*) e as conclusões da auditoria<sup>45</sup>.

É importante referir no relato os pontos fracos detetados e explicitar em que medida prejudicam o desempenho do serviço, a fim de incentivar o(s) respetivo(s) dirigente(s) do serviço auditado ou os destinatários do relatório a iniciar as necessárias ações corretivas.

Após recolha e apreciação das evidências de auditoria que suportam a opinião do auditor e sendo considerados os trabalhos de campo da ação completos, o auditor formula conclusões preliminares suportadas pelas observações de auditoria<sup>46</sup>.

Em geral, o projeto de relatório, também designado de relatório preliminar, consubstancia o resultado dos trabalhos de auditoria, que será validado pelo responsável do DACG, para posterior encaminhamento à direção/departamento do TdP auditado, para efeitos de contraditório.

O procedimento de contraditório consiste em dar conhecimento prévio das asserções, conclusões e recomendações provisórias, possibilitando que os serviços auditados ou visados sobre elas se possam pronunciar livremente, confirmando-as ou contestando-as, ou aduzindo informações, dados novos ou complementares que melhor esclareçam os factos ou pressupostos em que elas assentam ou devam assentar.

O relatório de auditoria deve, quando apropriado, incluir recomendações para melhorar o desempenho<sup>47</sup>.

Em suma, o relatório como um todo, deve ser construtivo, contribuir para melhorar o conhecimento sobre o serviço e a matéria analisada e evidenciar as melhorias necessárias a implementar.

Relativamente à estrutura e arrumação do relatório, deve ser adequada à situação concreta e ao tipo de abordagem efetuada no decurso da ação. No entanto, deve obedecer a uma estrutura de referência que assente basicamente nos seguintes pontos:

- Introdução;
- Resultados obtidos do trabalho de auditoria realizado;
- Conclusões;
- Recomendações e
- Propostas.

---

<sup>45</sup> Vd. ISSAI 300:39.

<sup>46</sup> Vd. ISSAI 100:49.

<sup>47</sup> Vd. ISSAI 300:40.

A estrutura tipo do relato de auditoria deve obedecer aos padrões internacionalmente reconhecidos<sup>48</sup>, devendo suportar-se nas observações, nas evidências (suficientes e apropriadas) de forma a estruturar as observações relevantes e nas conclusões formuladas pelo auditor para que constitua uma base adequada que assegure a qualidade do relatório.

Também, nos termos da lei e por determinação das EFS<sup>49</sup>, o relatório de auditoria deve incluir o procedimento do contraditório, o qual pode ser formal ou informal, que implica verificar a precisão dos factos junto dos serviços auditados e incorporar no documento final os esclarecimentos<sup>50</sup> prestados pelos responsáveis quando apropriados<sup>51</sup>.

No contraditório formal, o projeto de relatório deverá ser formalmente enviado em formato eletrónico.

De destacar que, a realização do exercício do contraditório deve ser orientada para que a área auditada e os serviços envolvidos possam pronunciar-se relativamente a cada conclusão e recomendação, suportadas nas observações de auditoria. Caso persistam questões controvertidas, estas devem ser explicitadas no relatório, com indicação das respetivas razões e fundamentos invocados, sendo anexas ao relatório as peças e documentos relevantes através dos quais o procedimento foi formalizado.

Em seguida, apresenta-se a estrutura de relatório definida pelo DACG a utilizar pelos seus auditores internos (vd. Anexo I):

<b>ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA</b>	<b>DETALHE DOS ELEMENTOS REQUERIDOS</b>
<b>Capa</b>	O trabalho do auditor deve causar boa impressão, devendo iniciar o relato com uma capa com qualidade, devendo incluir, designadamente: um título, o número do processo do DACG, o nome do responsável pela auditoria e identificação do auditor, data de conclusão da auditoria.
<b>Ficha Técnica</b>	Destinada a identificar os principais aspetos da auditoria, a saber: a natureza,

<sup>48</sup> Vd. Requisitos para elaboração do relatório de auditoria ajustados ao tipo de auditoria no sentido expresso nas ISSAI 200:149, ISSAI 300:39 e ISSAI 400:59.

<sup>49</sup> Vd. ISSAI 400:59.

<sup>50</sup> O relatório deve refletir as referidas respostas dos responsáveis, transcritas ou sintetizadas, acompanhadas pela apreciação que suscitem.

<sup>51</sup> Este procedimento deve ser prévio à emissão do respetivo relatório, sendo desejável que durante a execução da auditoria se desenvolvam praticas de contraditório informal, por forma a permitir aproximar a versão enviada para contraditório formal da versão final do relatório a emitir, dado que as situações apuradas já foram analisadas e debatidas com os interlocutores.

ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA	DETALHE DOS ELEMENTOS REQUERIDOS
	o(s) serviço(s) auditado(s), o fundamento da ação, o âmbito e extensão, o(s) objetivo(s), a metodologia, o tipo de contraditório (formal ou informal), o prazo de realização e a equipa técnica afeta à auditoria.
<b>Sumário Executivo</b>	Apresenta-se uma breve descrição das principais questões sobre o que foi auditado, conclusões e recomendações do trabalho realizado. Também devem ser descritas eventuais situações irregulares detetadas. O sumário executivo deverá dispensar a leitura do corpo do relatório pelos órgãos de decisão políticos.
<b>Índice</b>	Lista de temas ou capítulos contendo a indicação das páginas onde os mesmos se iniciam. <b>O índice deverá ser feito de forma automática pelo processador de texto.</b>
<b>Lista de Siglas e Abreviaturas</b>	Todas as siglas e abreviaturas utilizadas seguidas das correspondentes palavras ou expressões, deverão constar de uma lista por ordem alfabética, para que sejam conhecidas pelo destinatário do relatório.
<p><b>Relato</b></p> <p>Constitui a fase do relatório destinada à análise das informações e das evidências obtidas no decurso da auditoria.</p> <p>Deve centrar-se no que importa corrigir, ou no que interessa</p>	<p><b>Introdução</b></p> <p>Descrição do fundamento, dos objetivos da ação, da metodologia utilizada, o seu âmbito e extensão, das normas que suportaram a realização da auditoria, bem como as condicionantes à realização do trabalho.</p>

ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA	DETALHE DOS ELEMENTOS REQUERIDOS
<p>destacar como exemplo de boa prática (<i>benchmarking</i>).</p> <p>Deverá ser composto por 6 pontos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Introdução;</li> <li>✓ Caracterização;</li> <li>✓ Resultados;</li> <li>✓ Contraditório;</li> <li>✓ Conclusões e Recomendações;</li> <li>✓ Propostas.</li> </ul> <p>O auditor deve fundamentar todas as opiniões, conclusões, recomendações e propostas que formule no relatório.</p> <p>As conclusões, recomendações e propostas devem ser sistematizadas e ordenadas por ordem de importância.</p>	<p><b>Caracterização da matéria/assunto auditado</b></p> <p>Breve enquadramento legal e descrição da matéria objeto de análise.</p> <hr/> <p><b>Resultados da Auditoria (<i>findings</i>)</b></p> <p>Descrição dos factos constatados, incluindo a identificação e exposição da avaliação da evidência recolhida que deverá ser apropriada e suficiente com vista à apresentação dos resultados.</p> <hr/> <p><b>Contraditório</b></p> <p>Mencionar o tipo de procedimento de contraditório efetuado (formal ou informal) e os respetivos resultados, incluindo, se for caso disso, a ausência de resposta do serviço(s) auditado(s).</p> <hr/> <p><b>Conclusões</b></p> <p>A opinião emitida deverá ser suficientemente pormenorizada por forma a permitir ao serviço auditado a verificação das deficiências detetadas - incluindo o eventual impacto financeiro - e a pertinência da adoção de eventuais medidas corretivas.</p> <p>As conclusões devem decorrer de constatações já anteriormente enunciadas no Relatório, não devendo ser inesperadas para os destinatários.</p> <p>A cada conclusão deve corresponder uma eventual recomendação.</p>

ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA	DETALHE DOS ELEMENTOS REQUERIDOS
	<p><b>Recomendações</b></p> <p>Nesta etapa devem ser considerados os seguintes aspetos para que o CD do TdP possa compreender o objeto da auditoria e atuar em prol da melhoria contínua, a saber:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Ser positivo;</li> <li>✓ Ser específico;</li> <li>✓ Ser sucinto.</li> </ul> <p>As afirmações devem ser bem fundamentadas e emitidas de forma pedagógica e construtiva, a fim de serem bem percecionadas pelos seus destinatários e, conseqüentemente, motivarem a adoção das medidas corretivas ou de melhoria das deficiências detetadas.</p> <p>O auditor deve desenvolver uma análise crítica sobre a pertinência e coerência das recomendações, de modo a salvaguardar que a implementação das mesmas constitui uma solução ajustada e equilibrada face aos constrangimentos existentes na organização e ao seu contexto institucional, político e económico.</p> <p><b>Propostas</b></p> <p>As propostas são formuladas, em sede de relatório final, ao CD e aos órgãos com competência para decidir e assegurar a sua tramitação e garantir a introdução das alterações preconizadas.</p> <p>Deverá ser fixado um prazo para a adoção das medidas corretivas propostas e para a</p>

ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA	DETALHE DOS ELEMENTOS REQUERIDOS
	comunicação dos resultados da implementação dessas medidas.
<p><b>Lista de Anexos e Anexos</b></p>	<p>Os anexos deverão incluir as evidências e toda a documentação relevante que fundamente as conclusões e recomendações do relatório.</p> <p>Em sede de relatório final, deverá igualmente fazer parte dos Anexos todo o procedimento do exercício de contraditório.</p>

Após a conclusão do relatório prosseguirá a fase de acompanhamento ou de seguimento, que se destina a verificar a implementação das recomendações proferidas no relatório de auditoria.

O procedimento de *follow-up* tem por objetivo determinar a adequação, eficácia e oportunidade da implementação das recomendações, o qual deverá ser efetuado após um ano da conclusão da auditoria. Não obstante este prazo, a natureza, a oportunidade e a extensão do *follow-up* de cada auditoria será decidido casuisticamente a oportunidade das verificações a efetuar ao serviço auditado.

#### **5.4. Encaminhamento do Relatório de Auditoria para os Órgãos de Fiscalização Superior**

Sempre que das conclusões do relatório de auditoria resultem indícios da prática de infrações financeiras, devem as mesmas ser participadas ao Tribunal de Contas, para efeito de apuramento de eventual responsabilidade financeira sancionatória e/ou reintegratória, nos termos da Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC – Lei nº 98/97, de 26 de agosto).

No caso dos indícios revestirem a natureza de ilícito criminal, a participação deverá ser feita ao Ministério Público, nos termos da Lei.

Lisboa, 27 de junho de 2019.

À consideração superior.

A Equipa

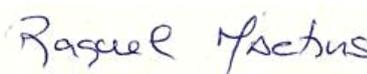
01/07/2019

X 

Célia Costa

Assinado por: CÉLIA DA CONCEIÇÃO PACHECO COSTA

01/07/2019

X 

Raquel Martins

Assinado por: RAQUEL DE JESUS CHORA MARTINS

## LISTA DE ANEXOS

### **ANEXO I**

MODELO DE RELATÓRIO DE AUDITORIA