



**Manual
de
AUDITORIA
FINANCEIRA**





Plenário

Resolução N.º 001/2016

Assunto: **Manual de Auditoria Financeira**

A natureza do Tribunal de Contas de São Tomé e Príncipe, enquanto instituição superior de controlo das finanças públicas e a sua integração na INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) recomendam que sejam dadas a devida relevância as normas e aos procedimentos aplicáveis ao controlo externo, emanados da referida organização.

Por outro lado, a prossecução dos fins propostos com a criação do Tribunal de Contas na República Democrática de São Tomé e Príncipe pressupõe que este Órgão se aproprie de meios que propiciem a melhor aplicação das normas internacionalmente aceites em matéria de auditoria financeira.

Assim, atendendo a necessidade de uma rápida transição de um sistema de instruções avulsas rumo à implementação de um manual, no qual, o conteúdo possa refletir, essencialmente, a sistematização de conceitos e práticas a serem observados na auditoria financeira;

Considerando ainda, que o **Manual de Auditoria Financeira** é o indispensável guia do auditor na condução de uma verificação baseada na aplicação de critérios, métodos e normas orientadoras, suscetíveis de assegurar os mais elevados padrões de qualidade técnica ao seu trabalho, bem como a credibilidade dos relatórios perante os destinatários;

Convindo, por fim, providenciar para a implementação das valiosas sugestões e recomendações dos vários encontros temáticos realizados com os quadros da Instituição, nomeadamente os retiros realizados em 2014 e 2015.



Nestes termos, o Tribunal de Contas, ao abrigo do disposto nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 17.º da Lei n.º 3/99, de 20 de agosto, conjugado com os números 1 e 4 do artigo 62.º do Regulamento Interno, publicado no Diário da República n.º 15, de 27 de outubro de 2003, delibera o seguinte:

1. É aprovado o **Manual de Auditoria Financeira**, a sua imediata publicação e edição;
2. Que se proceda a sua urgente distribuição a todos os auditores;
3. Que o mesmo entre em vigor no próximo dia 1 de julho, independentemente da conclusão do processo de edição;
4. Que, durante o mês de agosto próximo, mediante um programa previamente elaborado, sejam organizados, nos diversos sectores de Repartição de Fiscalização Sucessiva, sessões de apresentação e disseminação do conteúdo do **Manual**, de preferência com a presença do Juiz -Conselheiro Presidente, dos Magistrados e pelo menos um dos elementos que integram o respetivo grupo de trabalho;
5. Que o **Manual** seja um instrumento de trabalho, objeto de permanente aperfeiçoamento, pelo que decide que, entre 15 de outubro e o final de cada ano, seja aberto o processo da respetiva revisão, para a qual devem contribuir todos quantos e, muito em particular os auditores, dele se servirão no exercício das suas funções;
6. Que para os efeitos do número precedente são convidados todos os auditores a compilarem, sistematicamente, todas as sugestões de aperfeiçoamento que, do ponto de vista teórico ou prático, a sua leitura e utilização ditarem;
7. Que o Plenário, por impulso do Juiz-Conselheiro, Presidente, adote oportunamente as medidas que se impuserem para abertura e dinamização do processo de revisão do **Manual**;
8. Que, sem prejuízo do que antecede, os auditores deverão desencadear e dinamizar o estudo e a preparação dos procedimentos de auditoria, se necessário, solicitando o apoio interno ou externo que se mostrar indispensável;
9. Reiterar o mais elevado apreço e reconhecimento aos Magistrados, Dirigentes, Auditores, Contadores, Funcionários e muito particularmente à equipa de



trabalho pela valiosa contribuição dada ao longo do processo de conceção e de elaboração do **Manual de Auditoria Financeira**.

S.Tomé, 16 de junho de 2016.

O Presidente,

José António de Monte Cristo

Juiz-Conselheiro





ÍNDICE GERAL

I.	ASPETOS GERAIS	9
1.1.	Introdução	9
1.2.	Quadro Institucional do Tribunal de Contas.....	10
1.2.1.	Do Enquadramento Constitucional e Legal	10
1.2.2.	Do Âmbito e da Natureza do Controlo	12
1.2.3.	Competências do Tribunal de Contas	14
1.2.4.	Estrutura, Organização e Funcionamento	15
1.3.	A Auditoria Financeira no Tribunal de Contas.....	15
1.4.	Objetivos da Auditoria	19
1.5.	INTOSAI – Referencial Normativo	19
II.	CONCEITOS FUNDAMENTAIS	21
2.1	Auditoria	21
2.2	Erros e Fraudes.....	22
2.3	Riscos de Auditoria	23
2.4	Materialidade.....	27
2.5	Técnicas.....	28
2.6	Amostragem	29
2.7	Evidência.....	30
2.8	Testes.....	31
2.9	Controlo de Qualidade.....	33
III.	FASE DO PLANEAMENTO DA AUDITORIA.....	34
3.1	Recolha e análise de informação	34
3.2	Cálculo do Nível de Materialidade	35
3.3	Identificação das Áreas de Risco.....	38
3.4	Plano Global de Auditoria.....	40
3.4.1	Objetivo e Conteúdo.....	40
3.4.2	Calendarização	41
3.4.3	Constituição da Equipa.....	41
3.4.4	Orçamentação da Auditoria.....	41
3.4.5	Aprovação	42
3.5	Elaboração da Matriz de Planeamento	42



IV.	FASE DA EXECUÇÃO DA AUDITORIA.....	43
4.1	Reunião Inicial com os Responsáveis	43
4.2	Avaliação do Sistema de Controlo Interno.....	44
4.3	Elaboração do Programa de Auditoria.....	47
4.4	Realizações das Verificações	50
4.5	Apresentação das constatações.....	53
4.6	Alguns Aspectos Relevantes na Fase de Execução	54
V.	FASE DO RELATO E DO RELATÓRIO DE AUDITORIA	62
5.1	Aspectos Gerais.....	62
5.2	Relato de Auditoria	64
5.2.1	Forma e Conteúdo	64
5.2.2	Estrutura do Relato	65
5.3	Relatório de Auditoria.....	66
5.3.1	Emissão do Relatório de Auditoria.....	71
5.3.2	Etapas para a Elaboração do Relatório de Auditoria.....	72
5.3.3	Outros Elementos Constitutivos do Relatório de Auditoria.....	73
VI.	PAPÉIS DE TRABALHO.....	75
6.1	Noção	75
6.2	Objetivos	76
6.3	Forma e Conteúdo	77
6.4	Tipos de Documentos de Trabalho.....	78
6.5	Símbolos de Conferência e de Remissão.....	80
6.5.1	Símbolos de Conferência.....	80
6.5.2	Símbolos de Remissão.....	80
6.6	Ordenação e Indexação dos Documentos de Trabalho.....	81
6.7	Organização de Pastas de Arquivos dos Documentos de Trabalho.....	81



INDICE DE ANEXOS

Anexo 1.....	Fluxograma de Auditoria no Tribunal de Contas
Anexo 2.....	Fazes de Auditoria
Anexo 3.....	Matriz de Planeamento
Anexo 4.....	Matriz de Risco
Anexo 5.....	Matriz de Procedimento
Anexo 6.....	Matriz de Constatação
Anexo 7.....	Inspeção Física ao Fundo Maneio
Anexo 8.....	Inspeção Física ao Caixa
Anexo 9.....	Reconciliação Bancária
Anexo 10.....	Testes as Compras
Anexo 11.....	Testes a Dividas a Fornecedor/Cliente
Anexo 12.....	Matriz de Risco por Entidade
Anexo 13.....	Estrutura do Relatório
Anexo 14.....	Questionários
Anexo 15.....	Procedimentos



LISTA DE SIGLAS

ISC	Instituições Superiores de Controlo
INTOSAI	Organização Internacional das Instituições Superiores de Auditoria
OGE	Orçamento Geral do Estado
CGE	Conta Geral do Estado
TC	Tribunal de Contas
ISSAI	Normas Internacionais para Instituições Superiores de Controlo
IFAC	Federação Internacional dos Contabilistas
OCAM	Organização das Comunidades Africanas Malgaxes e Mauriciana
COR	Classificador Orçamental
GOP	Grandes Opções de Plano
ISA	Normas Internacional de Auditoria
PGA	Plano Global de Auditoria
PA	Programa de Auditoria
CPLP	Comunidade de Países de Língua Portuguesa
FEE	Federação Europeia de Especialista em Contabilidade



I. ASPETOS GERAIS

1.1. Introdução

O Tribunal de Contas de S. Tomé e Príncipe foi criado nos termos da Lei n.º 3/99, de 20 de agosto, como Órgão supremo e independente de controlo da legalidade das receitas e despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe.

Nos termos do n.º 1 do artigo 16.º da referida lei, compete ao Tribunal de Contas, dentre outras, o seguinte:

- Fiscalizar sucessiva ou concomitantemente as entidades referidas no artigo 2.º da respetiva Lei Orgânica e julgar as respetivas contas, quando for caso disso;
- Fiscalizar a aplicação dos recursos financeiros obtidos no estrangeiro, através da cooperação, nomeadamente, por via de empréstimo, subsídios, avales e donativos;
- Realizar por iniciativa própria ou à solicitação da Assembleia Nacional ou do Governo auditorias às entidades a que se refere o artigo 2.º, do diploma atrás citado.

A realização da auditoria financeira é uma das vertentes fundamentais da atividade do Tribunal de Contas no exercício de fiscalização das entidades sujeitas à sua jurisdição.

Indo de encontro às boas práticas em matéria de auditoria financeira, a adoção de um manual de procedimentos constitui é uma prioridade, uma vez que se tratando de instrumento indispensável da atividade quotidiana dos auditores no quadro da efetivação da sua principal missão - *o exame das demonstrações financeiras com vista à emissão de uma opinião técnica*.

O manual é um instrumento essencialmente prático, que à partir da definição dos principais conceitos de domínio obrigatório para os auditores, corporiza as normas de auditoria geralmente aceites, sobretudo inspiradas nas normas da INTOSAI, a adotar no decurso da fiscalização e controlo da atividade financeira do Estado.

A necessidade de um manual de auditoria reside, por outro lado, na constatação inequívoca de que nos tempos mais recentes, a auditoria tem conhecido um processo



evolutivo que ocorre à uma grande velocidade, com particular incidência no domínio das técnicas e metodologias que lhe são inerentes, o que tem empurrado as ISC, os auditores, os verificadores, os contabilistas e os mais diversos atores intervenientes na matéria, a equacionar adequadamente a questão da formação e do conhecimento, direcionada para uma adequada adaptação das metodologias e procedimentos de auditoria com o desenvolvimento das tecnologias e sistemas de informação.

As auditorias devem ser conduzidas de conformidade com as normas, como via para a garantia da observância de pelo menos, dois pressupostos fundamentais aplicáveis ao controlo externo das finanças públicas:

- i. A credibilidade, assegurando a sua qualidade de acordo com padrões desenvolvidos universalmente;
- ii. A salvaguarda da responsabilidade dos auditores.

1.2. Quadro Institucional do Tribunal de Contas

1.2.1. Do Enquadramento Constitucional e Legal

A constituição política posicionou o Tribunal de Contas no âmbito do poder judicial, consagrando-o como uma das categorias de Tribunais (art.º 126.º), apesar das características próprias decorrentes da natureza das suas funções.

O enquadramento que resulta da consagração constitucional acima mencionada atribui ao Tribunal de Conta a natureza de Órgão de soberania, devendo-se-lhe aplicar os princípios gerais consagrados aos tribunais, nomeadamente:

- Independência;
- Direito a coadjuvação de outras autoridades;
- Respeito pela constituição e seus princípios;
- Fundamentação das decisões;
- Obrigatoriedade e prevalência das decisões;
- Publicidade dos atos.



Estes princípios constitucionais foram objetos de consagração e desenvolvimento na Lei Orgânica e demais diplomas que integram o pacote legislativo por que se rege o Tribunal de Contas.

No contexto do quadro legal aplicável ao Tribunal de Contas, as garantias da independência ficam asseguradas pela:

- Inamovibilidade e irresponsabilidade dos juízes (art.º 11.º da Lei n.º 3/99).
- Exclusiva sujeição à lei dos juízes (art.º 11.º da Lei n.º 3/99).

Tal como na esmagadora maioria dos Estados modernos, em São Tomé e Príncipe não se restringe o controlo financeiro externo à fiscalização da mera legalidade e regularidade das operações financeiras públicas, pois é cada vez mais evidente a necessidade da avaliação da gestão financeira, abrangendo esse controlo o sector público administrativo e ainda as empresas públicas e as sociedades de capitais maioritariamente estatais.

Por conseguinte e, perante as exigências das sociedades modernas colocadas às ISC ou instituições congéneres do tipo gabinete do auditor-geral, torna-se necessário desencadear um processo legislativo com vista adequar as suas estruturas e métodos de atuação aos objetivos de uma instituição, cuja eficácia repousa na esteira das sucessivas recomendações dos congressos da INTOSAI.

Apesar do retardamento do correspondente impulso legislativo, com consequências, inclusive para a adequação de certos aspetos abordados no presente manual, é todavia, consensual que a experiência vivida ao longo de doze anos de existência, sistematizou um conjunto de práticas, essencialmente conformadas com o pacote legislativo, fazendo da publicação deste manual uma prioridade para o Tribunal de Contas de São Tomé e Príncipe.

As linhas orientadoras da revisão pretendida deverão conduzir à:

- Separação nítida entre a função jurisdicional e a função de controlo financeiro, com o conseqüente ajustamento a nível da organização e dos serviços de apoio;
- Consagração de um sistema de controlo integrado (fiscalização prévia, concomitante e sucessiva);



- Revisão do regime de fiscalização prévia, com nuances direcionadas para a natureza, materialidade e fins a preconizar com o ato submetido ao visto;
- Reforço da fiscalização sucessiva;
- Clarificação da natureza de controlo, com a consagração expressa da apreciação da gestão, segundo os critérios da economia, eficiência e eficácia, e da possibilidade da realização da auditoria de qualquer tipo ou natureza;
- Clarificação do controlo relativamente aos fluxos financeiros entre o OGE e o setor empresarial do Estado, nomeadamente quanto ao destino legal das receitas das privatizações, bem como dos dividendos das empresas de capitais públicos;
- Clarificação do controlo relativo ao inventário e ao balanço do património, bem como das alterações patrimoniais, nomeadamente na sequência das privatizações;
- Consagração da auditoria como método privilegiado de controlo financeiro;
- Revisão e plena consagração do regime jurídico da responsabilidade financeira;
- Consagração de normas processuais financeiras e clarificação do regime de aplicação subsidiária de outras normas processuais;
- Consagração do Tribunal de Contas como instituição suprema de um sistema nacional de controlo coordenado e integrado;
- Reforço da cooperação com o Parlamento e com o Governo.

1.2.2. Do Âmbito e da Natureza do Controlo

O Tribunal de Contas fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e despesas públicas, aprecia a gestão financeira e efetiva a responsabilidade financeira decorrente de infrações financeiras, contabilísticas e administrativas (Lei n.º 3/99, art.º 17.º, n.º 1, alínea e).

Neste âmbito, estão sujeitos à jurisdição e controlo financeiro do Tribunal de Contas as seguintes entidades:

- a) O Estado e todos os seus serviços;
- b) Os serviços autónomos e projetos;
- c) A Administração regional e local;
- d) As empresas públicas e as sociedades de capitais exclusiva ou maioritariamente públicos;



- e) Os tesoureiros ou exatores da Fazenda Pública, responsáveis por contas relativas a material ou equipamentos e quaisquer entidades que giram ou beneficiem de receitas ou financiamentos provenientes de organismos internacionais ou das entidades referidas no número anterior, ou obtidos com intervenção destes, consubstanciado nomeadamente em subsídios, empréstimos ou avales.
- f) As comissões administrativas e de gestão de dinheiros públicos, seja qual for a sua designação, e, em geral todos os responsáveis pela gestão de bens e dinheiros públicos.

Quanto à natureza do controlo realizado pelo Tribunal de Contas, a sua definição é feita em função dos seguintes critérios:

- **Critério do posicionamento do órgão de controlo relativamente às entidades controladas**

Tendo em consideração ao que já se referiu relativamente ao enquadramento do Tribunal de Contas na estrutura do Estado, é óbvio que o controlo exercido por este é um controlo externo e independente.

- **Critério do momento de controlo**

Quanto ao momento do exercício, o controlo exercido pode ser, prévio, concomitante ou sucessivo.

- **Critério do conteúdo de controlo**

O Tribunal de Contas é definido nos termos do n.º 2 do artigo 1.º da Lei n.º 3/99 como *“órgão supremo e independente de controlo da legalidade das receitas e despesas públicas e julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe.”*

Estabelece ainda a lei que, *a apreciação da legalidade financeira nos processos de julgamento de contas ou fora deles integra a conformidade à Lei, a regularidade e a correção ou gestão segundo critérios de economia, eficácia e eficiência (art.º 3.º da Lei n.º 3/99)*. Ao consagrar expressamente a necessidade da apreciação da gestão, para além da legalidade e da regularidade, o legislador clarifica por conseguinte e, sem margens para qualquer dúvida, a questão da natureza do controlo financeiro exercido por este Tribunal.



1.2.3. Competências do Tribunal de Contas

Enquanto tribunal especializado, o Tribunal de Contas detém poderes jurisdicionais próprios para além do de controlo financeiro, neste caso, não jurisdicional.

De acordo com estabelecido no artigo 4.º da Lei n.º 3/99 as decisões do Tribunal de Contas proferidas no âmbito das atribuições e competências que a lei lhe confere são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades.

As decisões relativas ao exercício do poder de controlo financeiro são opinativas ou de mera apreciação, sendo consubstanciadas em relatórios ou ainda no quadro do parecer sobre a CGE.

No exercício das suas atribuições e competências específicas o Tribunal tem direito a exigir a coadjuvação das entidades públicas e a colaboração das entidades privadas (n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 3/99), podendo ainda determinar a requisição de serviços de inspeção e auditoria aos órgãos de controlo financeiro interno e, bem assim, a contratação de empresas especializadas, com esse mesmo objetivo.

No que respeita à competência, cabe ao Tribunal de Contas nos termos do artigo 16.º da Lei n.º 3/99:

- a) Dar parecer sobre a Conta Geral do Estado;
- b) Fiscalizar sucessiva ou concomitantemente as entidades referidas no artigo 2.º e julgar as respetivas contas, quando for caso disso;
- c) Fiscalizar previamente, de modo sistemático ou pontual, a legalidade e a cobertura orçamental dos atos e contratos de que resulte receita ou despesa para alguma das entidades referidas no artigo 2.º;
- d) Fiscalizar a aplicação dos recursos financeiros obtidos no estrangeiro, através da cooperação, nomeadamente, por via de empréstimo, subsídios, avales e donativos;
- e) Realizar por iniciativa própria ou a solicitação da Assembleia Nacional ou do Governo auditorias às entidades sujeitas ao seu controlo.



Tendo ainda em vista a correta execução da sua atividade e, em termos de competência complementar estabelecida nos termos do artigo 17.º da lei acima citada cabe ainda ao Tribunal de Contas:

- a) Aprovar os regulamentos internos necessários ao seu funcionamento;
- b) Emitir, com carácter imperativo, as instruções indispensáveis ao exercício da sua competência, nomeadamente, no referente ao modo como as contas e os processos devem ser submetidos à sua apreciação;
- c) Propor medidas legislativas e administrativas que julgue necessárias ao bom desempenho das suas atividades;
- d) Ordenar reposições de verbas e aplicar multas;
- e) Efetivar, reduzir ou relevar a responsabilidade financeira decorrente de infrações Financeiras, contabilísticas e administrativas.

1.2.4. Estrutura, Organização e Funcionamento

Atendendo as pertinentes sugestões constantes da proposta de uma pretendida revisão do pacote legislativo por que se rege o funcionamento do Tribunal de Contas, não parece oportuno desenvolver aqui os diversos aspetos conexos com a atual realidade, uma vez que a experiência vivida tem permitido tirar ilações muito claras sobre o funcionamento deste Órgão, evidenciando a necessidade de adaptação da legislação às especificidades conexas com a sua natureza e funcionamento.

Todavia, remete-se para o atual pacote legislativo, nomeadamente as Leis números 3/99, 4/99, 5/99, 6/99, 7/99 e 8/99, todas de 20 de agosto, bem como para o respetivo Regulamento Interno, com última alteração publicada no DR n.º 51, de 27 de agosto de 2008, que apesar de se revelarem nos dias de hoje desprovidos de alguns dispositivos, absolutamente, indispensáveis para a realização do papel que está reservado ao Tribunal de Contas, são contudo os pilares essenciais sobre os quais ainda se assentam toda a arquitetura da sua organização e funcionamento.

1.3. A Auditoria Financeira no Tribunal de Contas

A qualidade do resultado de uma missão de auditoria é definida à partir dos princípios normativos que orientam a sua preparação e execução. Os princípios gerais de controlo das finanças públicas descrevem de uma forma global o modelo organizativo a adotar



pelo Tribunal, enquanto ISC, bem como as qualificações requeridas aos auditores para que estes possam desempenhar com toda a competência as suas tarefas e lograr a maior eficácia da sua missão.

O processo de auditoria no Tribunal Contas, conforme o artigo 45.º do seu Regulamento Interno, tem o seu início com o Despacho do Presidente ou com a deliberação do Plenário tendo por base a conveniência na sua realização ou o conhecimento através da imprensa ou de denúncia dirigida ao Tribunal de quaisquer fatos indicadores de ilegalidades financeiras.

Com efeito, o auditor deve conformar a sua atuação com os princípios éticos concernentes ao manuseamento dos estados financeiros, tal como formulados nos termos do código de ética.

Durante a missão de auditoria financeira, o auditor deverá fazer-se guiar pelos princípios expressos nos termos do presente manual e demais normais aplicáveis.

Quando não haja condições para que os auditores possam efetuar no prazo razoável todas as tarefas inerentes à determinada missão, é sempre conveniente definir critérios para seleccionar as técnicas que permitam, no lapso do tempo previsto, formular com a máxima precisão e objectividade, uma opinião permitindo cada entidade de se compenetrar das suas obrigações enquanto detentora de dinheiros públicos.

Do mesmo modo, não sendo possível continuar com a missão, ou a necessidade de alterar a extensão e o âmbito da auditoria, ou ainda quaisquer outras condicionantes que poderão por em causa o cumprimento dos objectivos da missão, o auditor deve recorrer às estruturas hierarquicamente acima para que junto do Presidente do Tribunal se possa desbloquear o problema.

Outro aspeto importante está relacionado com a supervisão. O trabalho do pessoal de auditoria deve ser continuamente supervisionado, a todos os níveis e à cada etapa. A supervisão deverá examinar as tarefas preconizadas e os documentos utilizados.

A supervisão deverá endereçar a sua atenção sobre questões de natureza técnica da auditoria, mormente sobre o conteúdo e sobre os métodos, assegurando:



- i. Que os membros da equipa da auditoria apreendam a lógica da missão e do respetivo programa;
- ii. Que a missão seja realizada com observância das disposições do manual;
- iii. Que o cumprimento do plano da missão e do programa da auditoria seja seguido integralmente, ao menos que haja alguma alteração previamente autorizada;
- iv. Que os documentos de trabalho contenham provas que sustentem suficientemente as conclusões, as opiniões e recomendações emitidas;
- v. Que dos relatórios constem conclusões, recomendações e opiniões apropriadas sobre as contas auditadas.

A aplicação do princípio da supervisão das missões de auditoria não pode conhecer entraves a despeito do Tribunal ser um Órgão colegial. Apesar do Tribunal adotar colegialmente as suas decisões, mesmo aquelas relativas ao universo do controlo e dos métodos a aplicar, a supervisão não deixa de ser uma cadeia permanente de rastreio sobre a aplicação de critérios e normas da auditoria ao longo de toda a missão.

Concluída a auditoria mediante apresentação do respectivo relatório pelo chefe da equipa de auditoria mandatada para o efeito, o mesmo é apresentado ao Chefe de Repartição de Fiscalização Sucessiva. Os procedimentos após a produção do relatório estão descritos no artigo 46.º-A do Regulamento Interno do Tribunal de Contas alterado em 27 de Agosto de 2008. O fluxograma sintetizando o ciclo da auditoria financeira no TC consta do anexo I.

Em relação à tipologia, o Tribunal de Contas face às atribuições legais que lhe estão cometidas deve realizar auditoria de qualquer tipo ou natureza, orientando-se para um controlo integrado. Portanto, sem prejuízo da importância da auditoria financeira, o legislador consagrou a necessidade de realizar a auditoria de gestão, direcionando desta forma, a estratégia de controlo do Tribunal para a possibilidade de realização de auditoria de qualquer tipo ou natureza e abrindo possibilidade para a realização de outras tipologias de auditoria, ficando o elenco das auditorias a seu cargo assim discriminado:

- Auditoria financeira;
- Auditoria de conformidade;
- Auditoria de desempenho/de resultado/performance



- Auditoria integrada;
- Auditoria ambiental;
- Auditoria temática;
- Auditoria de sistema e tecnologia de informação.

Paralelamente a tipologias acima indicada, a auditoria pode ser vista conforme os seguintes critérios:

Critério	Tipo
Objetivo	<ul style="list-style-type: none">• Legalidade e regularidade• Gestão• Situação Financeira
Sujeito	<ul style="list-style-type: none">• Interna• Externa
Amplitude	<ul style="list-style-type: none">• Geral• Parcial
Periodicidade	<ul style="list-style-type: none">• Permanente• Ocasional• De fim do exercício
Exaustão ou Profundidade	<ul style="list-style-type: none">• Integral ou completa• Por provas ou sondagens

A auditoria financeira é o tipo de controlo mais tradicional, assumindo variantes como a verificação interna e externa de contas, submetidas à apreciação do Tribunal nos termos da Lei n.º 8/99.

As contas são prestadas por ano económico ou por gerências e elaboradas em conformidade com as instruções emitidas pelo Tribunal. A verificação interna de contas abrange a análise, conferência e quitação da conta, incluindo as respetivas demonstrações, podendo, em caso de necessidade, se estender à conferência documental necessária à comprovação da correção das operações descritas na conta em exame.



A verificação interna de contas pode ser seguida de auditoria, quando haja indícios ou evidência de factos constitutivos de responsabilidade financeira.

1.4. Objetivos da Auditoria

A auditoria financeira é um dos métodos utilizados pelo Tribunal de Contas para a realização do seu mecanismo de fiscalização sucessiva, com vista a verificar se as demonstrações financeiras refletem de forma apropriada a real situação da entidade auditada.

Na abordagem da questão do objetivo da auditoria financeira, interessa aqui fazer referência à ISSAI 200 que estabelece que a auditoria financeira visa fundamentalmente a determinação sobre se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com o quadro legal concernente à matéria de prestação de contas.

Na auditoria financeira, tal como em outros tipos de auditoria, definem-se os objetivos gerais e os objetivos específicos a alcançar.

Os objetivos gerais são aqueles que permitem ao auditor opinar com o nível de segurança razoável de que as demonstrações financeiras, como um todo, apresentam-se livres de distorções relevantes e se foram elaboradas, em todos os aspetos relevantes em conformidade com as regras aplicáveis.

1.5. INTOSAI – Referencial Normativo

INTOSAI é a sigla da Organização Internacional das Instituições Superiores de Controlo. A Organização de âmbito mundial foi criada em 1953, em Havana, Cuba.

A INTOSAI é o patrono das ISSAIs (sigla inglesa para designar **Normas Internacionais para Instituições Superiores de Controlo**). Para o caso concreto da auditoria financeira, as normas aplicáveis correspondem ao grupo designado de ISSAI 200.

A ISSAI 200 considera desejável *“que as ISC estabeleçam o seu próprio mecanismo de garantia de qualidade...”*. Tal significa que, não obstante a existência das ISSAIs, as ISC devem providenciar no sentido de lograr maior agilidade, eficiência e eficácia no exercício de suas atividades, do que resulta a contínua necessidade de desenvolver e



atualizar os procedimentos, incorporando novas experiências e resultados metodológicos, bem como as especificidades locais, com o objetivo de se adequarem à evolução natural dos métodos de auditoria e da própria legislação.

É este o fundamento para a elaboração e adoção do presente manual. O mesmo tem por objetivo sistematizar e normalizar os procedimentos a observar no âmbito da auditoria financeira e de conformidade a realizar pelo Tribunal de Contas junto das entidades sujeitas ao seu controlo, concorrendo assim para melhor realização das atribuições que lhe estão constitucional e legalmente atribuídas.

Os princípios e procedimentos de atuação delineados neste Manual foram elaborados de acordo com as Normas emanadas da INTOSAI e garantem a conformidade com os princípios éticos e de conduta que os auditores e os verificadores deverão adotar no decurso da sua atuação no âmbito da fiscalização e controlo da atividade financeira do Estado.

O Manual consagra particular atenção aos procedimentos de auditoria que padronizam os métodos e técnicas que habilitam os auditores a desenvolverem as suas atividades de fiscalização de acordo com normas preestabelecidas, elevando a qualidade e a credibilidade da atuação do Tribunal de Contas.

Portanto, para além da constante referência aos aspetos relacionados com a legislação-base que suporta as atividades do Tribunal e às normas de conduta dos respetivos auditores, os utilizadores do manual encontrarão ao longo dos seus diversos capítulos, referências aos conceitos fundamentais relacionados com a auditoria financeira, com as suas sucessivas fases, com as metodologias de planeamento, de avaliação de riscos, de recolha de informação, do manuseamento dos papéis de trabalho, da supervisão e revisão dos trabalhos.



II. CONCEITOS FUNDAMENTAIS

2.1 Auditoria

A auditoria está longe de ser um conceito uno e estático, pois a sua evolução, com o decurso do tempo, vem refletindo não só as mutações operadas no desenvolvimento das organizações, mas também em relação aos mais vastos objetivos que hoje se consegue atingir por meio da função de auditar.

Se inicialmente a auditoria preconizava a descoberta de erros e fraudes, ela passou depois a estender-se a outros domínios e a assumir formas específicas ou especializadas.

Por isso, a evolução histórica do conceito de auditar permite interiorizar as mutações económicas e sociais que se foram operando desde a sua afirmação como ramo do saber até a atualidade, passando não só a evidenciar a natureza dos factos já passados e consequentemente históricos, mas também a ter uma função preventiva e orientadora.

A auditoria, dentro de uma conceção mais ampla e clássica, é definida na esfera financeira como um exame ou verificação de contas, da situação financeira e/ou gestão, realizada por um auditor com vista à emissão de um parecer.

Interessa todavia realçar, face à diversidade de conceitos, a preocupação de conferir à auditoria uma definição com aceitação mais generalizada. Neste quadro de harmonização, destacam-se as intervenções realizadas a nível internacional pela IFAC e pela INTOSAI.

- ❖ A IFAC define “*a auditoria como verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade.*”
- ❖ A INTOSAI, por sua vez, mais voltada para o controlo das finanças públicas, define “*a auditoria como o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas.*”



As definições acima apresentadas se diferenciam por terem em conta aspectos específicos das entidades auditadas, pois, elas contêm aspetos comuns, abrindo assim a possibilidade de formular uma definição geral nos seguintes termos:

Auditoria é, por conseguinte, um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas e objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.

2.2 Erros e Fraudes

A auditoria em todas as suas fases, ou seja, desde o planeamento, passando pela execução e até mesmo na fase do relatório, deve ter em conta a questão da deteção de erros e fraudes e suas repercussões sobre as demonstrações financeiras.

Por isso, os documentos de prestação de contas e os estados financeiros, em geral, devem satisfazer os requisitos da legalidade e da regularidade, refletindo de forma verdadeira e apropriada a situação financeira e patrimonial da entidade.

A verificação de legalidade consiste em analisar se as entidades públicas observam as leis e os regulamentos aplicáveis e se os correspondentes registos contabilísticos estão em conformidade com os mesmos.

Porém, não basta apenas a observância da legalidade. É necessário também que as contas obedeçam os requisitos de regularidade. Deste modo, a regularidade se assume como característica básica da revelação contabilística, podendo até ser considerada uma extensão do princípio da legalidade.

Por conseguinte, o controlo da legalidade e da regularidade tem como objetivo detetar a existência de erros e fraudes. A diferença entre o erro e a fraude nem sempre é tão nítida, tornando-se assim numa questão pouco pacífica. Entretanto, a tendência geral é de proceder à distinção do erro e da fraude através de um critério volitivo, ou seja, à partir da ideia de que o erro é um ato involuntário, enquanto a fraude é um ato doloso.

Considera-se de erro a falta cometida por distração, negligência ou ignorância de determinadas normas ou regras contabilísticas, que se traduza em simples alterações



aritméticas ou de registos de operações e que afete a regularidade ou perfeição técnica das informações.

Assim, é muito comum considerar-se os seguintes tipos de erros:

- Erros de omissão;
- Erros de duplicação;
- Erros de imputação;
- Erros de compensação;
- Erros de princípios;
- Erros aritméticos.

Entende-se por fraude a manipulação da lei, norma ou princípios contabilísticos ou administrativos, através da falsificação, alteração ou omissão voluntária de registos, documentos ou procedimentos, com a intenção de obter uma informação deliberadamente adulterada, uma apropriação ilícita de ativos ou um desvio de fundos para fins diferentes daqueles para que foram atribuídos.

Compete aos responsáveis dos serviços e organismos a prevenção e a deteção de erros e fraudes.

2.3 Riscos de Auditoria

No âmbito da ISSAI 200, “*o risco da auditoria numa auditoria às demonstrações financeiras é o risco de que o auditor expresse uma opinião inapropriada se as matérias objeto de informação tiverem falhas significativas. O auditor deve reduzir o risco a um nível aceitável baixo, tendo em conta as circunstâncias da auditoria, de modo a obter uma segurança razoável que sirva de base para exprimir uma opinião de forma positiva. Para que seja significativo, o nível de segurança obtido pelo auditor deve reforçar a confiança dos usuários sobre a matéria objeto de informação, a um grau que seja claramente alto.*”

Em geral, os riscos compreendem os seguintes componentes: *Risco Inerente, Risco de Controlo e Risco de Deteção.*

❖ Risco inerente



O risco inerente é a probabilidade de ocorrerem deficiências com materialidade nas demonstrações financeiras ou nos saldos das contas, partindo do princípio de que não há um sistema de controlo instituído para aquele efeito.

Na elaboração do plano global de auditoria, o auditor deve avaliar o risco inerente ao nível das demonstrações financeiras. Ao desenvolver o programa de auditoria, o auditor deve relacionar essa avaliação com os saldos das contas e classes de transações materialmente relevantes ao nível da sua afirmação, ou assumir que o risco inerente é alto para esta afirmação.

Na avaliação do risco inerente, o auditor usa o seu juízo profissional para analisar vários fatores, como, por exemplo, os a que a seguir se descrevem:

✓ **Ao nível das demonstrações financeiras**

- A integridade da gestão;
- A experiência, o conhecimento e as mudanças da gestão ao longo do período, como, por exemplo, a inexperiência de gestão podem afetar a preparação dos relatórios de contas da entidade;
- Situações não usuais na gestão, por exemplo, circunstâncias que podem forçar a gestão a deturpar relatórios de contas, tal como objetivos não alcançados;
- A natureza das operações da entidade, por exemplo, a complexidade das suas funções, a importância dos parceiros, entre outros;
- Os fatores que afetam a área de atuação da entidade, por exemplo, condições económicas identificadas pelas tendências e rácios financeiros e mudanças na tecnologia e nas práticas contabilísticas comuns ao sector público.

✓ **Ao nível das contas do balanço e classes de transações**

- As contas das demonstrações financeiras são suscetíveis de erros, por exemplo, contas que necessitam de ajustamentos nos períodos anteriores ou envolvem alto grau de estimativa;
- A complexidade subjacente às transações e outros eventos que podem necessitar de recurso a especialistas;
- O nível de juízo envolvido na determinação das contas do balanço;



- A suscetibilidade da perda ou má alocação dos meios;
- A conclusão de transações complexas e descomuns particularmente próximo do final do ano;
- As transações não sujeitas a processamentos rotineiros.

❖ **Risco de controlo**

O risco de controlo é a probabilidade da ocorrência de uma deficiência com materialidade nas demonstrações financeiras ou nos saldos das contas, sem ser oportunamente evitada ou detetada pelo sistema de controlo interno instituído.

Avaliação preliminar sobre o risco de controlo é o processo de análise da eficácia dos sistemas contabilísticos e do controlo interno do auditado na prevenção, deteção e correção de falhas materialmente relevantes.

De qualquer modo, haverá sempre um risco de controlo devido a limitações inerentes a todo o sistema contabilístico e de controlo interno, devendo-se elevar o nível da avaliação preliminar para as conclusões a tirar relativamente às demonstrações financeiras.

• **Documentação da compreensão e avaliação do risco de controlo**

O auditor deve documentar nos papéis de trabalho o seguinte:

- ✓ O entendimento obtido sobre o sistema contabilístico e de controlo interno da entidade auditada;
- ✓ A avaliação do risco de controlo – se a mesma não for considerada num nível alto, o auditor deverá documentar as bases para as suas conclusões.

Há diferentes técnicas que podem ser definidas para documentar as informações relativas aos sistemas contabilísticos e de controlo interno. A seleção de uma técnica particular depende do juízo do auditor. As técnicas comumente usadas, em separado ou combinadas, compreendem descrições narrativas, questionários ou *checklists*.

A forma e a extensão destes documentos dependem da dimensão da entidade a auditar e da natureza do seu sistema contabilístico e do controlo interno.

• **Funcionamento do controlo interno ao longo de um período**



Alguns procedimentos realizados, com vista à obtenção da compreensão sobre os sistemas contabilísticos e de controlo interno de entidade, ainda que, não planeados especificamente com testes de controlo, mas podem fornecer evidência de auditoria sobre a eficácia do desenho e funcionalidade dos controlos internos relevantes para as conclusões, servindo, conseqüentemente, como testes de controlo. Por exemplo, na obtenção da compreensão dos sistemas contabilístico e de controlo interno relativos a caixa, o auditor pode ter obtido evidência de auditoria sobre a eficácia do processo de reconciliação bancária através do processo de inquérito e observação.

Quando o auditor conclui que os procedimentos realizados para obter a compreensão dos sistemas contabilístico e de controlo interno também fornecem evidência de auditoria sobre a adequação do desenho e do funcionamento eficaz das políticas e procedimentos relevantes para uma particular avaliação das demonstrações financeiras, pode usar esta evidência fornecida, supondo que é suficiente para apoiar a avaliação do risco de controlo ao nível não alto. Os testes de controlo podem incluir o seguinte:

- ✚ Inspeção de documento que suporta as transações e outros eventos, para obter evidências da auditoria de que os controlos internos funcionam efetivamente, por exemplo, verificar que uma transação foi autorizada;
- ✚ Inquéritos e observações sobre controlos internos que não deixam pistas de auditoria, por exemplo, verificar se a função está a ser desempenhada pela pessoa que de facto deveria desempenhá-la;
- ✚ Refazer os controlos internos, por exemplo, a reconciliação bancária para assegurar que foi realizada corretamente.

O auditor deve obter a evidência da auditoria através de testes de controlo, para apoiar qualquer avaliação do risco de controlo. Quanto mais baixa for a avaliação do risco de controlo, mais evidências o auditor deverá obter de que os sistemas contabilísticos e de controlo internos são adequados e funcionam efetivamente.

- **Avaliação final do risco de controlo**

Antes da conclusão da auditoria, com base nos procedimentos substantivos e outras evidências, o auditor deve considerar se confirma ou não avaliação do risco de controlo.

- ❖ **Riscos de deteção**



A entidade auditada reage muitas vezes a situações de risco inerente, através da conceção de sistemas contabilísticos e de controlo interno para prevenir, ou detetar, e corrigir falhas. Consequentemente, em muitos casos, o risco inerente e o risco de controlo são extremamente interligados. Neste sentido, é mais apropriado para o auditor fazer uma avaliação combinada.

2.4 Materialidade

A materialidade abarca todo o processo de auditoria financeira. Os utilizadores das demonstrações financeiras não necessitam de ter a certeza absoluta para tomarem decisões. O assunto é materialmente relevante quando a sua omissão ou má interpretação puder razoavelmente influenciar a decisão dos destinatários do relatório de auditoria.

A materialidade deve ser considerada pela auditoria:

- Na determinação da natureza, prazo e extensão dos procedimentos de auditoria;
- Na avaliação das consequências das falhas.

A materialidade é usada tanto na fase de planeamento da auditoria, como na avaliação dos resultados da auditoria.

Como a auditoria tem de relatar somente os erros que o auditor julga serem relevantes, o trabalho de auditoria pode ser planeado tendo em conta a necessidade de se detetar apenas os erros que sejam materialmente relevantes.

Ao avaliar a materialidade, a primeira consideração é o valor dos erros na conta. De qualquer modo, o valor não é a única consideração, pois a natureza do erro ou o contexto em que a transação ocorre são também importantes. Neste sentido, a auditoria tem de considerar sempre estes fatores na decisão da materialidade, ao decidir se um erro é material ou não.

Neste sentido existem três tipos de materialidade:

- ✓ Materialidade pelo valor;
- ✓ Materialidade pela natureza;
- ✓ Materialidade pelo contexto.



❖ **Materialidade pelo valor**

Materialidade pelo valor diz respeito ao nível em que o valor total de um erro ou falha contábilística se torna inaceitável, ao ponto de levar o auditor a emitir uma opinião qualificada.

❖ **Materialidade pela natureza**

A materialidade pela natureza reflete geralmente nos anexos, por via de inadequadas divulgações de informações que devem devolver, comentar e complementar as quantias constantes nos documentos financeiros (balanços e demonstrações de resultados). Por exemplo, deficiente divulgação das políticas contábilísticas adotadas na preparação das demonstrações financeiras.

❖ **Materialidade pelo contexto**

A materialidade pelo contexto existe onde um item é expresso em relação à visão geral dada pela conta. Por exemplo, percepção de superavit quando, na verdade, resulta de um déficit na orçamentação. Outro exemplo são as reduzidas perdas abaixo dos limites, necessitando de uma apresentação nas demonstrações financeiras. Outro exemplo, ainda é transformar o déficit em superavit, e vice-versa.

2.5 Técnicas

Na obtenção de evidências que fundamentam as conclusões do auditor são usadas as seguintes técnicas de verificação:

- **Inspeção:** é a verificação física de determinados bens do ativo (existência, imobilizado corpóreo, etc.) e dos documentos de suporte de diversas operações (vendas, compras, recebimentos, pagamentos, etc.);
- **Observação:** é o acompanhamento, na prática, das funções cometidas às várias pessoas;
- **Confirmação:** é o procedimento que consiste na obtenção de provas que se podem apurar na entidade que se está a auditar (faturas, guias, extratos bancários, etc), ou fora dela, através de certidões ou de circularização destinadas à confirmação de saldos de contas outras informações;



- **Análise:** é a revisão dos registos contabilísticos e saldos das contas, com o fim de se verificar a credibilidade que merece a informação constante das demonstrações financeiras;
- **Cálculo:** é a verificação da exatidão aritmética dos documentos e registos contabilísticos correspondentes, bem como a verificação de cálculos autónomos.

2.6 Amostragem

Esta técnica consiste na seleção de determinadas operações com base numa parte de todo o universo considerado, deduzindo-se que estas serão representativas do universo total. Ela permite obter elementos suficientes e apropriados para a formulação de uma opinião com segurança por parte do auditor.

A auditoria não necessita de examinar todas as transações e documentos de despesas. Apesar disso, o auditor terá de obter evidências suficientes para formular conclusões apropriadas. Esta exigência é satisfeita através da seleção e amostragem cuidadosa de transações ou itens.

Por exemplo as técnicas de auditoria acima referidas (observação, inspeção, confirmação, análise e cálculo) podem ser aplicadas a todo o universo a ser auditado (100% de teste) ou podem ser aplicadas a uma amostra do universo a ser avaliado (20%, 30% ou 50% da população).

Este último procedimento denomina-se auditoria por amostragem. A auditoria por amostragem é o teste de menos de 100% de itens dentro de uma população, para habilitar os auditores a formularem certas conclusões sobre a população. A população pode ser uma classe de transações (subsídios de deslocação) ou uma conta de balanço (empréstimo).

Geralmente, a população deverá ser dividida (ou estratificada) em, pelo menos, três segmentos:

- ✓ Itens de valor alto;
- ✓ Itens chave;
- ✓ Remanescente.

Uma amostra deve possuir as seguintes características:



- **Ser representativa**, ou seja, que os seus elementos possuam características de todo o elemento do universo;
- **Revelar estabilidade**, ou seja, os resultados do exame devem ser idênticos, independentemente de se aumentar o tamanho da amostra.

Em qualquer dos casos, 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 toda a população fosse testada, por isso, impõe-se ao auditor a tarefa de reduzir o risco de amostra

2.7 Evidência

O conceito evidência é de extrema importância para o auditor, pois a ele se reconduzem todos os procedimentos e técnicas de auditoria.

Sendo a auditoria uma forma de julgamento tendente à verificação e ao exame de informações quantificáveis, o auditor deve recolher e avaliar as evidências necessárias e suficientes para estabelecer os factos e formular as conclusões.

O parágrafo 126, da ISSAI 200, estabelece que “ *o auditor deve realizar os procedimentos de auditoria de modo a obter evidências suficientes e adequadas para formular as conclusões nas quais se há-de fundar a opinião dos auditores*”.

A evidência de auditoria compreende informações contidas em registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras e outras fontes. O auditor deverá considerar tanto a relevância como a fiabilidade da informação a ser usada como evidência.

Ainda no que concerne a ISSAI 200, o seu parágrafo 128, refere que “ *uma auditoria às demonstrações financeiras não envolve autenticação da documentação, o auditor não é treinado e nem se espera que seja um especialista nesta autenticação. De qualquer modo, o auditor deve considerar a fiabilidade da informação a ser usada como evidência, incluindo fotocópias, faxes, filmes, documentos digitalizados ou outros documentos eletrónicos, e ter em consideração, sempre que necessário, o controlo e a fiscalização na sua preparação e manutenção*”.

Portanto, as qualidades de uma evidência consistem em ser suficiente e apropriada, entendendo-se por suficiência a medida da quantidade, enquanto o ser apropriada diz



respeito à qualidade da evidência, ou seja, ser relevante e fiável. A quantidade da evidência necessária numa auditoria depende do risco das falhas e erros materiais do objeto da informação.

A principal fonte de evidências para as conclusões de auditoria compreende, como acima foi referido, os registos da entidade auditada. Neste sentido, a primeira obrigação do auditor é assegurar que as conclusões da auditoria sejam fundadas em evidências suficientes, apropriadas e relevantes, obtidas dos registos da entidade auditada.

2.8 Testes

No decorrer dos trabalhos de auditoria, podem ser realizados quatro tipos de testes: - testes de procedimento, de conformidade, substantivos e analíticos.

Testes de procedimento – consistem em selecionar uma operação de cada tipo e acompanhar o seu percurso ao longo de todo o sistema de processamento e controlo. Estes deverão ser utilizados para auferir o cumprimento das normas estipuladas em controlo interno.

O seu objetivo é assegurar e confirmar que o entendimento do auditor sobre o sistema, formado através das notas descritas ou dos fluxogramas, está correto.

Devem também ser descritos em documentos que indiquem as operações abrangidas.

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

Se na sequência do levantamento do sistema de controlo interno se concluir que este é forte, dever-se-á orientar os trabalhos para a realização de testes de conformidade, reduzindo os testes substantivos e concentrando-os 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, nomeadamente:



- Exame de documentos previamente selecionados, para confirmar se o procedimento foi adequadamente aplicado ao longo de todo o período. Por exemplo, uma rubrica num documento pode constituir a prova necessária para concluir que determinada despesa foi autorizada pela pessoa indicada;
- O processamento de certas transações, com vista a confirmar que têm evidência de terem sido objeto de verificação e controlo, como seja de algumas faturas de fornecedores para reverificar a sua documentação de suporte, exatidão aritmética e registo;
- Observação direta da técnica de controlo em funcionamento, complementada com entrevistas apropriadas aos executantes.

O auditor deve preocupar-se em testar fundamentalmente os controlos chave, isto é, aqueles que são decisivos no circuito.

Testes substantivos – São testes realizados sobre as transações e balanços, cujo objetivo é fornecer evidências sobre a integralidade, a certeza e a validade da informação na conta ou nas demonstrações financeiras. Também são considerados testes substantivos, os que procuram confirmar o adequado processamento contabilísticos, expressão financeira e suporte documental dos saldos e das diversas operações realizadas.

O objetivo essencial destas verificações é, numa auditoria financeira, provar a exatidão dos saldos constantes das peças contabilísticas finais do exercício, pelo que envolvem uma grande preocupação quanto aos saldos e transações de valores, mais elevados e as rubricas mais sensíveis à ocorrência de erros e irregularidades.

Testes analíticos – Os testes analíticos consistem na análise e ponderação de dados e informação variadas, de natureza ou de incidência económico-financeira, incluindo rácios, tendências e variações em relação aos anos anteriores e aos orçamentos, com vista a identificar assuntos ou saldos anormais que requeiram especial atenção ou investigação, comparativamente com saldos e variações que se apresentem razoáveis ou justificáveis.



2.9 Controlo de Qualidade

O controlo de qualidade nas auditorias é entendido como o conjunto de políticas, sistemas e procedimentos estabelecidos para proporcionar a segurança adequada para que os trabalhos atinjam os objetivos preconizados, tenham excelência técnica e satisfaçam as normas e os padrões estabelecidos.

É da competência do Tribunal, através do controlo hierárquico existente sobre a atuação dos auditores, assegurar a qualidade dos trabalhos. Como tal, a chefia do Tribunal, deve assumir a responsabilidade pela qualidade dos trabalhos de auditoria.

A ISSAI 200 recomenda como desejável, *“que as Instituições Supremas de Controlo estabeleçam o seu próprio mecanismo de garantia da qualidade, isto é o planeamento, a execução e o relato, em relação a uma amostra de auditoria, podem ser revistos na profundidade por um auditor qualificado do Tribunal não envolvido naquela auditoria”*.





III. FASE DO PLANEAMENTO DA AUDITORIA

3.1 Recolha e análise de informação

O planeamento da auditoria consiste na definição do quadro geral a que se deve subordinar a execução da auditoria, isto é, na definição dos critérios que permitirão ao auditor conduzir a execução e revisão de forma precisa, sistemática, eficiente e atempada e, portanto, ajustada à realidade a auditar.

A correta definição do tipo de auditoria a realizar e as informações previamente recolhidas concorrem para um adequado planeamento da auditoria, permitindo assim atingir os objetivos preconizados. Essas informações permitirão definir a natureza, extensão e profundidade dos procedimentos a adotar e o momento oportuno da sua aplicação.

É condição fundamental, o conhecimento por parte do auditor da realidade a auditar, nomeadamente, o programa, o projeto, a atividade e as entidades envolvidas, antes de dar início ao trabalho de campo. Com efeito, deve-se recolher toda informação pertinente para o trabalho de auditoria a ser realizado, visando um desempenho eficaz e eficiente.

A recolha de informação deve iniciar-se nos serviços de apoio do Tribunal e alargar-se a outras entidades, incluindo a própria entidade auditada.

A informação recolhida deverá possibilitar:

- Conhecer a estrutura, a atividade e a organização administrativa e contabilística da entidade, incluindo os sistemas de controlo interno e de gestão;
- Formular uma opinião preliminar sobre as áreas de maior risco;
- Identificar os domínios suscetíveis de um exame mais exaustivo;

A informação preliminar resultará da obtenção, dentro e fora dos serviços de apoio, de documentação adequada e da realização de entrevistas com os respetivos responsáveis, podendo envolver uma primeira visita às instalações da entidade a auditar.

Com efeito, a recolha dos seguintes elementos, obtidos interna ou externamente ao Tribunal, é fundamental:

- Legislação respeitante ao enquadramento legal (Programa do Governo, Grandes Opções do Plano, Leis do Orçamento do Estado, Leis Orgânicas, Decretos, Despachos, etc.);



- Plano de contabilidade aplicável “Plano OCAM”;
- Outras normas aplicáveis: Classificador Orçamental (COR), Diretrizes, Manual de Procedimento e de Controlo Interno, Regulamento Interno, etc.);
- Documentação constante do cadastro do organismo, de forma a permitir um conhecimento do historial da(s) entidade(s) envolvida(s), sua situação perante o Tribunal de Contas, nomeadamente a forma como tem observado as recomendações emitidas anteriormente;
- Elementos constantes do arquivo permanente da entidade a auditar (dossier permanente), com vista à obtenção de informação que permita conhecer e identificar a realidade a auditar, os sistemas de controlo, as áreas chave e áreas críticas;
- Elementos constantes das contas anteriores (3 a 5 exercícios), a fim de se elaborado um estudo comparativo da evolução da atividade financeira da entidade a auditar, por forma a determinar a existência de variações excecionais nos valores das contas ou de operações anómalas;
- Dados sobre a fiscalização prévia com relevância ao nível da fiscalização concomitante ou sucessiva;
- Planos e relatórios de atividades, relatórios e pareceres das comissões de fiscalização e de outros órgãos de controlo interno;
- Orçamento e suas alterações;
- Análise, conferência e liquidação da conta de gerência quando a auditoria tenha por base uma verificação de conta.

3.2 Cálculo do Nível de Materialidade

No decorrer da fase de planeamento da auditoria, o auditor deve apreciar preliminarmente o nível de materialidade, isto é, eventuais distorções que influenciam decisões económicas tomadas pelos utilizadores com base nas contas de gerência. Esta apreciação visa permitir ao auditor estabelecer os procedimentos de auditoria cuja natureza ou extensão proporcionem evidência suficiente de que as demonstrações financeiras não incorporam tais distorções.

Regra geral, a materialidade depende das circunstâncias associadas a cada entidade e não pode ser expressa como um valor ou percentagem global, aplicável de forma



uniforme a todos os trabalhos. A materialidade pode ser definida com base nos montantes incluídos nas demonstrações financeiras e/ou na natureza e no tipo de distorção detetada. Um montante considerado materialmente importante nas demonstrações financeiras de uma entidade pode não o ser noutra entidade, mesmo que tenha dimensão ou natureza comparáveis.

Para além destes dois fatores, o nível de materialidade pode ser definido por imposição legal ou regulamentar. De acordo com a ISSAI 1320, da INTOSAI, a determinação do nível de materialidade de uma determinada classe de transações, contas do balanço ou divulgações dos anexos, das entidades pertencentes ao setor público, deve ter em conta alguns aspetos qualitativos, tais como:

- O contexto no qual o ato está inserido, por exemplo: se o ato está sujeito a conformidade com a legislação ou regulamentos, ou se a lei proíbe o gasto excessivo de fundos públicos, independentemente dos montantes envolvidos;
- As necessidades dos vários interessados e como utilizam as demonstrações financeiras;
- A natureza das transações que são consideradas sensíveis aos utilizadores das demonstrações financeiras;
- Expetativas e interesses do público, incluindo ênfase dado a determinados atos por parte das entidades com poder de fiscalização;
- A necessidade de supervisão legislativa e regulamentar em determinada área;
- A necessidade de transparência, por exemplo: a existência de requisitos para divulgação de fraudes e outras perdas.

Desta forma, materialidade pode ser função, não apenas da magnitude de um erro individualmente considerado, mas também, da natureza desse erro. Dependendo das circunstâncias, o auditor pode considerar que, determinados erros ou distorções de valores relativamente pequenos, podem ter um impacto material nas demonstrações financeiras. Por exemplo: um pagamento não autorizado, que poderia ser noutra situação um valor imaterial, pode ser material se der lugar a passivo contingente ou a perda material de proveitos.

A determinação de materialidade é crucial para todo o processo de auditoria, desde a fase de planeamento até a do relatório, nomeadamente:



- Na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria para reunir suficiente prova ou evidência de auditoria;
- Na avaliação da evidência obtida a partir dos procedimentos de auditoria, nomeadamente, se esta é suficiente e relevante para suportar a observação relativa à existência, ou não, de uma distorção material ou, se é necessário obter evidências adicionais;
- Na formação de opinião quanto à fiabilidade das demonstrações financeiras e, nas situações em que são identificadas distorções materiais, que não tenham sido corrigidas pela entidade objeto de auditoria, na preparação do parecer com reservas.

Ao definir o nível de materialidade apropriado, o auditor deve fazê-lo em termos relativos, ou seja, deve definir uma percentagem, tendo em conta determinados valores absolutos das demonstrações financeiras. Ainda de acordo com a ISSAI 1320 (ISA 320), para as entidades públicas em que é expectável a recuperação de custos, pode ser utilizado como valor para cálculo da materialidade, a despesa ou a receita bruta. Para as entidades públicas que são detentoras de grandes montantes de ativos, pode-se utilizar o valor total dos ativos, passivos totais, ativos ou passivos líquidos.

Dado que a determinação da materialidade depende de muitos fatores e está sujeita ao julgamento profissional do auditor e, tendo em conta os aspetos e condicionantes anteriormente mencionados, apresentam-se, a título indicativo, alguns níveis máximos de materialidade a identificar:

NÍVEIS MÁXIMOS DE MATERIALIDADE	
Condição	Guia
Vertente orçamental	1% de despesa bruta 1% de receita bruta
Vertente patrimonial (ex: entidades com grandes montantes de ativos)	1% do total dos ativos 1% do total dos passivos

A percentagem utilizada para determinar o nível de materialidade deve ser definida, de acordo com a apreciação do auditor. A utilização de uma percentagem, maior ou menor, deve ser considerada de acordo com as circunstâncias da auditoria e da entidade auditada.



3.3 Identificação das Áreas de Risco

Segundo as regras da INTOSAI, as auditorias e o esforço de trabalho de verificação é orientado em função dos riscos identificados. Existem 3 níveis de risco a serem considerados:

Risco Inerente	Corresponde à suscetibilidade da informação financeira conter erros materialmente relevantes, inerentes à sua atividade, organização ou contexto de atuação. Este risco é independente da existência ou não de controlos implementados.
Risco de Controlo ou Residual	É o risco que se mantém após a implementação dos controlos de mitigação, de não serem detetados erros ou omissões nas transações e registos, inerentes à informação financeira reportada.
Risco de deteção	Consiste no risco que o auditor incorre em não detetar irregularidades ou distorções materiais no registo de transações e informação financeira reportada.

Para efeitos de identificação das áreas a serem auditadas, em função do risco que têm, deve-se ter em conta os seguintes aspetos:

Problemas de grande dimensão ou áreas problemáticas identificadas - Quanto maior for o risco de um determinado problema ter impacto negativo na opinião pública maior se torna a dimensão. Um problema pode ser considerado como sendo de grande impacto ou materialmente relevante se o seu conhecimento influenciar a opinião do utilizador da Conta de Gerência. Uma estratégia de auditoria orientada para o problema pode facilitar a seleção de áreas a serem auditadas:

- Operações de elevado montante ou que tenham sofrido alterações substanciais, face ao histórico de operações semelhantes;
- Áreas tradicionalmente propensas a risco (compras, tecnologias de informação, imobilizado, pessoal, entre outras);
- Novas atividades ou que sejam de carácter urgente, bem como alteração das condições envolvidas (requisições, aquisições);
- Estruturas organizacionais complexas, onde não existe uma clarificação de responsabilidades;
- Irregularidades detetadas no passado na verificação à conta de gerência;



- Para efeitos de identificação dos riscos específicos de cada área, o auditor deverá ter em consideração as seguintes questões, por área (por exemplo: receita/contas a receber, despesa/contas a pagar, imobilizado, existências, tesouraria, recursos humanos, contabilidade, tecnologias de informação, etc.);
- Transações não registadas;
- Informação de transações registadas incorretamente ou não oportunamente;
- Anulação não autorizada de transações registadas;
- Alteração da informação de transações registadas incorretamente ou não oportunamente;
- Acesso não autorizado (interno ou externo) aos registos;
- Transações não autorizadas registadas;
- Extravio de documentos recebidos;
- Extravio de documentos expedidos;
- Atraso na receção de documentos;
- Atraso na expedição de documentos;
- Inadequada salvaguarda de ativos (Por exemplo: dinheiro, cheques em branco, impressos, existências, imobilizado);
- Rotura de materiais e produtos;
- Materiais e produtos em quantidade excessiva;
- Materiais e produtos obsoletos;
- Especificação inadequada de bens e serviços;
- Criação/alteração/anulação de registos;
- Informação desatualizada;
- Informação não disponível;
- Inadequada (ou inexistente) verificação física;
- Inadequada (ou inexistente) verificação quantitativa/qualitativa;
- Desconhecimento sobre a legislação;
- Planeamento inexistente ou desatualizado;
- Falta de recursos e/ou equipamentos;
- Avarias;
- Pessoal com baixas qualificações;
- Pessoal sem experiência;



- Pessoal desatualizado;
- Pessoal em n.º excessivo;
- Pessoal em número insuficiente;
- Pessoal com altas taxas de absentismo;
- Greve;
- Pessoal desmotivado;
- Saída de pessoal chave;
- Alta rotação de pessoal;
- Mercado com muitas oportunidades de emprego;
- Práticas de saúde e segurança;
- Pressão para cumprimento de prazos/metras.

3.4 Plano Global de Auditoria

3.4.1 Objetivo e Conteúdo

Estando a equipa de auditoria na posse dos elementos recolhidos na avaliação preliminar da entidade e das áreas de risco, a mesma estará em condições de estabelecer a Estratégia de Auditoria.

A Estratégia de Auditoria é documentada no Plano Global de Auditoria (PGA), de forma a abordar as diversas situações identificadas, tendo sempre em atenção a necessidade de atingir os objetivos da auditoria, através da utilização eficiente dos recursos existentes.

O Plano Global de Auditoria tem como objetivo definir a orientação a seguir na auditoria, devendo, por isso, ser conciso e fatural. Sendo um documento orientador das ações a desenvolver, a sua preparação compete à equipa indicada para a realização da auditoria sob a orientação do supervisor designado, devendo o seu conteúdo variar em função da dimensão e da complexidade da entidade a auditar, assim como das metodologias e técnicas específicas a aplicar. O PGA deverá conter o seguinte:

- Definição da natureza e âmbito da auditoria e dos seus objetivos estratégicos com base nos estudos preliminares;
- Descrição do organismo tendo em conta a sua atividade, organização, enquadramento legal, áreas de risco e outras informações de interesse;



- Definição da metodologia e dos procedimentos a adotar;
- Calendarização da ação;
- Quantificação dos recursos humanos/constituição da equipa.

O PGA deverá identificar a data da finalização do trabalho de campo e da elaboração do relato, podendo sofrer alterações, quando se mostrar necessário e justificável, mediante autorização da entidade com competência para as aprovar.

3.4.2 Calendarização

O PGA deverá prever a duração (horas/dias úteis) nas diferentes fases da auditoria (planeamento, execução e elaboração do relatório).

3.4.3 Constituição da Equipa

A equipa de auditoria deverá ser constituída, tendo em conta os seguintes fatores:

- i. Adequação de competências específicas à natureza da auditoria a desenvolver;
- ii. Colocação de técnicos menos experientes em equipas de técnicos mais qualificados, de modo à que, aqueles beneficiem da experiência destes;
- iii. Integração de peritos externos especializados sempre que as áreas a auditar o justifiquem.

A dimensão da equipa resultará da natureza e âmbito da auditoria, da combinação dos fatores acima indicados e do calendário para a sua realização.

3.4.4 Orçamentação da Auditoria

Os critérios a considerar na quantificação dos custos da auditoria, são:

- ✚ A duração da auditoria;
- ✚ O número de dias úteis/técnico;
- ✚ Local onde a auditoria é desenvolvida;
- ✚ Outros recursos a afetar.



3.4.5 Aprovação

A aprovação do PGA e das suas revisões ou modificações compete ao Presidente do Tribunal de Contas.

3.5 Elaboração da Matriz de Planeamento

Com base no PGA e, em função da sua apreciação profissional, a equipa irá seleccionar os programas de trabalho apropriados à execução da auditoria específica. Estes programas de trabalho são definidos em função das áreas de risco identificadas e de acordo com a natureza, oportunidade e profundidade dos testes e procedimentos de auditoria a realizar.

A documentação do planeamento dos procedimentos de auditoria a realizar é refletida na Matriz de Planeamento que deve ter em consideração os seguintes aspetos:

- Área de risco;
- Programas de Trabalho seleccionados e apropriados em função da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a realizar, discriminando os passos de auditoria a realizar;
- Técnicas de auditoria a utilizar;
- Técnico responsável pela execução dos procedimentos de auditoria constantes nos Programas de Trabalho e preenchimento dos papéis de trabalho;

A Matriz de Planeamento é o documento que encerra a fase de planeamento de uma auditoria. Este documento deve ser elaborado pela equipa, com base no conhecimento existente da entidade a auditar e informação recolhida acerca da mesma.





IV. FASE DA EXECUÇÃO DA AUDITORIA

A execução da auditoria, também conhecida como trabalho de campo, encontra-se referenciada nas ISSAI 1330, ficando o auditor prevenido de que deve planear e implementar soluções globais para enfrentar os riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações financeiras.

A fase de execução pressupõe desta forma, a realização de testes e recolhas de provas ou evidências, de acordo com a estratégia definida no plano global de auditoria. Para prossecução do objetivo acima referido, o trabalho de campo é normalmente repartido pelos seguintes passos:

- Reunião Inicial com os Responsáveis;
- Avaliação dos sistemas de controlo interno existentes na entidade a auditar;
- Elaboração do Programa de Auditoria;
- Realizações das Verificações dos Testes;
- Apresentação das Constatções.

4.1 Reunião Inicial com os Responsáveis

A fase de execução da auditoria tem o seu início através de uma reunião inicial com os responsáveis da entidade a auditar, após terminada a fase do planeamento e emitida a respetiva credencial.

Este encontro inicial visa sobretudo informar aos responsáveis da entidade a auditar, sobre os aspetos mais relevantes inseridos no plano global de auditoria, dentre os quais salienta-se:

- ✓ Os objetivos e o âmbito da auditoria; e
- ✓ Os trabalhos da auditoria a serem realizados.

Por outro lado, este encontro possibilitará também a equipa o esclarecimento de outras questões que se pretendem com:

- ✓ Identificação dos responsáveis das diversas áreas da entidade;
- ✓ O conhecimento integral do funcionamento da entidade por parte da equipa de auditoria;
- ✓ Estabelecimento de relacionamento de cooperação dos responsáveis e dos funcionários com a equipa de auditoria nos trabalhos realizados por este último;



- ✓ A indicação de um responsável para acompanhar os trabalhos da equipa de auditoria;
- ✓ Traçar as responsabilidades do auditor e do auditado, clarificar quaisquer dúvidas ou mal-entendidos.

4.2 Avaliação do Sistema de Controlo Interno

❖ O Sistema de Controlo Interno

O sistema de controlo interno compreende os métodos e procedimentos, adotados pela administração de uma entidade, com o objetivo de concorrer de forma segura para alcançar os objetivos de gestão. Para além desta função, o sistema de controlo interno permite confirmar, com certo grau de razoabilidade, a metódica e a eficiente conduta dos negócios, incluindo a adesão às políticas da administração, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de erros e fraudes, a regularidade e a plenitude dos registos contabilísticos e a tempestiva preparação de informação financeira fidedigna.

O controlo interno de uma entidade pode-se dividir em duas componentes:

- **Controlo Interno Administrativo**, que contempla o controlo hierárquico e dos procedimentos e registos relacionados com o processo de tomada de decisões, atendendo basicamente ao aspeto formal da aprovação direta e indireta.
- **Controlo Interno Contabilístico**, que visa garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, facilitar a revisão das operações financeiras autorizadas pelos responsáveis e a salvaguarda dos ativos.

Para melhor avaliar e compreender os sistemas de controlo implantados na entidade, o auditor deve ter presente os seguintes princípios básicos que tornam consistente qualquer sistema de controlo, independentemente do tipo do setor e de sua especificidade:

✚ Segregação de Funções

A segregação ou separação de funções tem como objetivo prevenir a atribuição de duas ou mais funções concomitantes, à mesma pessoa. Este objetivo visa impedir, ou dificultar, a prática de erros ou irregularidades ou a sua dissimulação. O ciclo de uma operação numa entidade abrange um determinado número de atividades, tornando deste



modo imperativo a atribuição de apenas uma função a cada interveniente do processo. Por exemplo, o responsável pela contagem física de ativos não deve em simultâneo efetuar os registos contabilísticos dos mesmos, de forma a evitar possíveis irregularidades.

✚ Definição de Autoridade e de Responsabilidade

A definição de autoridade e de responsabilidade assenta na definição orgânica da entidade, bem como na definição dos seus níveis de autoridade e perfis de competências e responsabilidades. Por exemplo, o departamento de compras deve ter definido as funções de cada colaborador, estipulando a competência de autorização das compras de acordo com a tipologia e/ou montantes limite, a competência da emissão das ordens de encomenda, a competência da seleção dos fornecedores, entre outras.

✚ Afetação Eficiente do Pessoal

O auditor deve certificar a afetação eficientes do pessoal nos vários departamentos da entidade a auditar, tendo em conta as habilitações literárias e técnicas, bem como, a experiência profissional necessária e requerida para o desempenho adequado das suas funções. Por exemplo, o departamento financeiro de uma entidade deve agregar colaboradores com habilitações académicas de áreas relacionadas.

❖ Informação Necessária para Avaliação do Sistema de Controlo Interno

A INTOSAI define que, a avaliação do sistema de controlo interno numa auditoria financeira deverá focar-se no estudo dos controlos relativos à salvaguarda de ativos e recursos, e assegurar a exatidão e totalidade das transações financeiras, enquanto no caso da auditoria de conformidade, a avaliação do sistema de controlo interno deverá focar-se na avaliação de controlos que assistam a administração pública a manter-se em conformidade com a legislação e regulamentos em vigor.

Deste modo, o auditor deve definir um conjunto de informações necessárias e relevantes para a avaliação e compreensão do sistema de controlo interno presentes na entidade, como abaixo indicados:

- ✓ Legislação, regulamentos e normas internas;
- ✓ Organograma da entidade;



- ✓ Identificação de funções, responsabilidade, casos aplicáveis;
- ✓ Manuais de procedimentos;
- ✓ Sistemas administrativos, contabilísticos e financeiros implantados;
- ✓ Dados relativos às principais operações realizadas pela entidade;
- ✓ Informação contabilística e financeira.

Decorridas as etapas anteriores, o auditor está em condições de formar uma opinião concreta acerca da validade, adequação e eficácia do sistema de controlo interno.

❖ **Técnicas de Compreensão e Registo do Sistema de Controlo Interno**

Por regra, a compreensão do sistema de controlo interno relevante para a auditoria, pode ser obtida através de:

Indagações à gestão, ao pessoal de supervisão e ao pessoal apropriado, a diversos níveis organizacionais, juntamente com referência à documentação, tal como, manuais de procedimentos, descrições de tarefas e organigramas:

- ✓ Verificação de documentos e registos produzidos pelos sistemas de controlo interno;
- ✓ Observação das atividades e operações da entidade.

No que diz respeito ao registo dos procedimentos, este deve ser efetuado de uma forma clara e objetiva, para que fique perceptível para o auditor, o sistema implementado na entidade auditada. Desta forma, na descrição dos sistemas podem ser utilizados, de forma isolada ou em conjunto, os seguintes métodos de registo:

- Questionários;
- Descrições narrativas;
- Fluxogramas.

Os questionários, normalmente designados por “check-list”, são elaborados de forma a cobrir os grandes ramos de atividade da entidade a ser auditada. As áreas consideradas nestes questionários são todas as existentes na entidade, dando maior enfoque às áreas financeiras e relacionadas com a sua atividade normal. Esta é a forma mais rápida e fácil de se proceder ao levantamento do sistema de controlo interno.



A narrativa é uma descrição, relativamente detalhada, das medidas de controlo interno e dos procedimentos contabilísticos, existentes em cada uma das diversas áreas operacionais da entidade. Esta forma de registo tem nítidos benefícios em relação à anterior, embora também apresente alguns inconvenientes, como sejam a inclinação para a excessiva pormenorização e conseqüentemente perda de uma visão rápida e global do conjunto da área descrita e dos seus aspetos mais significativos.

Tal como nos questionários deverão ser incluídos exemplares dos documentos mais importantes.

Um fluxograma é uma forma de representação gráfica que utiliza uma simbologia própria, de forma a apresentar os diversos procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno existentes, em cada uma das diferentes áreas operacionais da entidade. Geralmente, os fluxogramas são utilizados em trabalhos de análise desenvolvidos por técnicos de organização e de informática, sendo elaborados de uma forma bastante detalhada. No entanto, caso o auditor opte por este meio de documentação, apenas necessita de obter informação sintética que lhe permita conhecer, de uma forma global, a forma como o sistema se encontra implementado.

4.3 Elaboração do Programa de Auditoria

Após o conhecimento integral dos sistemas de controlo interno implementados na entidade, e que por sua vez, permitem uma melhor identificação das áreas de riscos por via da identificação dos pontos fortes e fracos do controlo interno, e tomando em conta a relevância das informações financeiras, o auditor está em condições de elaborar o programa de trabalho de acordo com os objetivos traçados na fase de planeamento da auditoria.

No Programa de Auditoria o auditor indicará as ações de verificação a realizar tendo em conta as áreas de risco avaliadas e definirá as técnicas de verificação específica a implementar para cada ação. Deste modo, o programa de auditoria deverá obedecer a seguinte estrutura:

- Introdução
- Âmbito e Objetivos
- Programa detalhado de ações e procedimentos



- Metodologia
- Distribuição das tarefas
- Calendarização

Os programas de auditoria, são planos que indicam detalhadamente os procedimentos a adotar na realização das auditorias. Contêm de forma desenvolvida e pormenorizada as verificações de conformidade e substantivas que devem ter lugar e constituem instrumentos de coordenação, repartição de tarefas e de supervisão do trabalho.

Os programas só devem ser preparados depois de feito o diagnóstico da organização a auditar e de feita a avaliação da eficácia teórica do sistema de controlo interno administrativo e contabilístico. Só depois de conhecido o grau de segurança do sistema, do conhecimento que se deve alcançar na fase do planeamento global, é que se dispõe de condições para estruturar adequadamente os programas de trabalho.

Efetivamente, é necessário conhecer previamente se o fluxo de processamento das operações contém pontos fracos que possam dar origem a erros significativos. Neste caso as verificações orientar-se-ão ou para uma combinação equilibrada de verificações de conformidade e substantivas ou para verificações substantivas e de validação dos saldos, conforme o fluxo é parcial ou globalmente débil.

No caso do fluxo de processamento das operações se considerar forte na sua globalidade, e de o sistema de controlo interno poder considerar-se isento de debilidades significativas, confirmadas através de verificações de conformidade, então os testes substantivos e de validação de saldos poderão ser reduzidos, limitando-se o trabalho a verificações analíticas e a testes substantivos de saldos de contas, que, em regra, têm carácter limitado e são efetuados na etapa preliminar.

Costumam-se assinalar vantagens e inconvenientes à realização de auditorias com base em programas. Entre as vantagens apontam-se as seguintes:

- O auditor assume a responsabilidade em cumprir cada uma das normas e procedimentos de auditoria;
- Permite a divisão do trabalho de forma organizada entre os vários elementos da equipa;
- Impõe método à auditoria e economiza tempo;



- Dá relevância aos procedimentos essenciais relativamente a cada organização;
- Serve de guia para a auditoria em anos futuros;
- Facilita a revisão e a supervisão do trabalho.

Os inconvenientes que por vezes se apontam são os seguintes:

- Limita-se a responsabilidade dos executantes;
- Limita-se o pensamento construtivo dos executantes;
- Conduz à automatização da auditoria.

As vantagens são, como é evidente, superiores aos inconvenientes e estes não se verificarão se os executantes tiverem consciência e capacidade profissionais e adotarem uma atitude crítica relativamente ao trabalho desenvolvido. Por isso, os programas de trabalho deverão ser ajustados se durante a execução dos testes de conformidade se concluir que os sistemas de controlo não funcionam eficazmente ou se, em consequência de outros fatores, designadamente eventuais alterações do meio envolvente, surgirem riscos ou situações de auditoria inicialmente não previstos.

A elaboração de programas está subordinada à observância de certos princípios, como:

- Aquisição prévia de conhecimentos sobre a organização da entidade a auditar;
- Cada procedimento utilizado deverá ter em vista a formulação de uma conclusão;
- Deverão ser elaborados programas específicos para cada entidade a auditar;
- Os programas de trabalho deverão ser alterados, mediante adição, eliminação ou modificação de alguns passos do programa, quando haja justificações válidas;
- A cada área auditada deve corresponder um programa específico; e
- De harmonia com o exposto, não existem programas-tipo, que se ajustem adequadamente a todos os casos, pelo que na sua preparação se deve atender caso a caso aos condicionalismos específicos das auditorias a realizar.

Os programas de auditoria deverão esquematizar-se em três partes:

- Objetivos da auditoria na área a que o programa respeita;
- Revisão e atualização dos procedimentos contabilísticos e de controlo interno utilizados na organização a auditar;



- Procedimentos de auditoria a realizar.

O programa de auditoria para cada área deverá começar por uma síntese da importância da área no conjunto das demonstrações financeiras e dos objetivos a atingir com a auditoria. A seguir deverá conter um resumo dos procedimentos contabilísticos-chave da organização e das técnicas de controlo interno-chave da área com indicação resumida dos pontos fortes e fracos e, por último, a relação exaustiva e pormenorizada das verificações de conformidade e substantivas a executar.

Os programas de trabalho do exame final começarão sempre com considerações sobre a extensão do trabalho, seguindo-se a revisão e conclusão do exame intermédio e a realização dos testes que não foram possíveis desenvolver durante o mesmo ou que se revelem necessários nesta etapa. Deverão indicar também o nível de experiência requerida para a execução das verificações, bem como o tempo estimado para o efeito.

Os programas de trabalho são elaborados pelo chefe da equipa da missão de auditoria e revistos pelo supervisor.

4.4 Realizações das Verificações

Nesta fase o auditor, após a identificação das áreas de maior risco e os procedimentos de auditoria que melhor se adequam aos tais riscos, procederá a realização dos seguintes testes:

- Testes de Procedimento;
- Testes Substantivos;
- Revisão Analítica.

- **Testes de Procedimentos**

Os testes de procedimentos ou de controlo são realizados para determinar a eficácia dos controlos da entidade, na prevenção e correção de relevantes distorções a nível das afirmações. Ao conceber e executar testes de procedimentos, o auditor deve ter em conta de que forma esses controlos são efetuados, a consistência da sua aplicação e o que lhes é aplicado.



O auditor também deve verificar se os procedimentos de controlo a serem testados são afetados por outros procedimentos de controlo indireto e a necessidade de tomá-los em conta aquando da recolha das evidências.

Assim, o teste de procedimento pressupõe por exemplo, a seleção e o acompanhamento de uma operação de cada tipo, em todo o seu percurso de processamento e de controlo, de modo a garantir a efetiva perceção por parte do auditor da aplicação e do funcionamento dos sistemas de controlo implantados na entidade.

- **Testes Substantivos**

A avaliação do sistema de controlo interno permite ao auditor obter um grau de confiança, relativamente à credibilidade do sistema, que possibilita ao mesmo reduzir o âmbito dos testes substantivos e, conseqüentemente, o seu custo, através da economia de tempo na realização da auditoria, sem diminuir o grau de confiança a afetar as conclusões.

Os testes substantivos procuram confirmar o adequado processamento contabilístico, expressão financeira e suporte documental dos saldos e das diversas operações realizadas.

Numa auditoria financeira, a execução deste tipo de testes tem como objetivo principal a obtenção de evidência quanto à exatidão dos saldos, constantes dos documentos contabilísticos finais da gerência, nomeadamente os relativos à contabilidade orçamental e patrimonial. De forma a atingir esse objetivo, este tipo de verificação deve dar maior enfoque aos saldos e transações de montante mais elevado e às rubricas que, pela sua natureza, estão mais expostas à ocorrência de erros e irregularidades.

Regra geral, tal como mencionado no ponto anterior, a extensão dos testes substantivos será tanto menor, quanto melhor for o sistema de controlo interno da entidade e, especificamente, os controlos relacionados com a Conta de Gerência.

De forma a dar início às suas verificações, o auditor deve selecionar, a partir dos registos contabilísticos (Orçamentais e Patrimoniais), um conjunto de operações cujo montante tenha expressão face ao montante total contabilizado. Para suportar essas verificações, devem ser selecionados e consultados todos os documentos que suportem as referidas operações.



Os testes substantivos incluem diversos procedimentos para verificação da substanciação e validação dos saldos e transações, nomeadamente, contagens físicas de valores, existências e outros ativos; pedidos de confirmação direta de saldos de contas bancárias, de clientes e fornecedores; exame às reconciliações bancárias efetuadas e documentos de suporte; verificação de documentos relativos à aquisição de imobilizado (escrituras e títulos de registos de propriedade), testes de valorimetria e de exatidão aritmética; verificações indiciárias, entre outros procedimentos considerados relevantes, de acordo com o tipo de verificação efetuada.

Para suportar as verificações não basta atestar a concordância dos valores (montantes e quantidades) constantes nos documentos e registos. Torna-se, também, necessário confirmar a autenticidade desses documentos, se foram objeto de conferência e aprovação, se existiu segregação de funções (de acordo com as normas do INTOSAI) e, se o seu conteúdo reflete a operação em causa.

- **Revisão analítica final**

Paralelamente à realização de testes substantivos o auditor deverá continuamente manter a sua perceção da globalidade da informação financeira da entidade auditada.

Tal deverá ser efetuado através da realização de revisões analíticas sobre as contas da entidade auditada, tendo em atenção os níveis de materialidade definidos.

A revisão analítica implica a avaliação de informação financeira feita por meio de um estudo de relacionamentos plausíveis não só entre dados financeiros como não financeiros. A revisão analítica também abrange a investigação de flutuações e relacionamentos identificados que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que se desviem significativamente de quantias previstas.

Assim, a revisão analítica final consiste numa revisão final da informação financeira de forma a habilitar o auditor a formular uma conclusão global quanto à, se a informação financeira como um todo é consistente com a compreensão que este tem da entidade auditada.

As conclusões extraídas dos resultados de tais procedimentos destinam-se a corroborar as conclusões formadas durante a auditoria de componentes ou elementos individuais da informação financeira e ajudar a chegar à conclusão global quanto à razoabilidade das



contas da gerência. Porém, elas podem também identificar um risco de distorção material. Em tais circunstâncias, o auditor pode necessitar de reavaliar os procedimentos de auditoria planejados, com base na consideração revista dos riscos avaliados para todas ou algumas classes de transações, saldos de conta, ou divulgações.

Quando os procedimentos analíticos identificarem flutuações ou relações significativas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que se desviem de quantias previstas, o auditor deve investigar e obter explicações adequadas e prova de auditoria corroborativa apropriada.

A investigação de flutuações e relações não usuais começa normalmente por indagações da gerência, seguidas por:

- ✓ Corroboração das respostas da gerência, por exemplo, comparando-as com o conhecimento do auditor do negócio e outra prova obtida no decurso de auditoria; e
- ✓ Consideração da necessidade de aplicar outros procedimentos de auditoria baseados nos resultados de tais indagações, se a gerência não for capaz de proporcionar uma explicação ou se a explicação não for considerada adequada.

4.5 Apresentação das constatações

O trabalho de campo termina com a apresentação das constatações, também denominada de reunião de enceramento. É obrigatório a apresentação das constatações, pois constitui o momento em que os responsáveis da entidade auditada têm a oportunidade de discutir todas as constatações com os auditores.

Esta reunião visa essencialmente:

- Formalizar o término do trabalho de campo;
- Apresentação dos resultados das verificações;
- Comunicar a auditoria de forma positiva e esclarecer as vantagens para o organismo ou entidade;
- Discutir as constatações de auditoria, conclusões e as possíveis recomendações com os responsáveis para obter respectivas considerações a respeito;



4.6 Alguns Aspectos Relevantes na Fase de Execução

✓ Evidência

Durante a fase de execução da auditoria, o auditor deve obter evidências de diferentes fontes para apoiá-lo através de procedimentos de teste e validação. Existem vários métodos para reunir as provas:

- Inspeção;
- Observação
- O pedido de informações;
- Cálculos/controlo aritmético;
- Procedimentos analíticos;
- Investigações/confirmações externas;
- Entrevistas/questionários.

Estes métodos para reunir provas também servem para determinar a natureza dos mesmos. O tratamento de elementos convincentes segue um processo que inclui a avaliação com vista à sua suficiência e adequação e a consideração com as diferenças esperadas.

De acordo com a ISSAI 1500, o objetivo do auditor é projetar e implementar procedimentos de auditoria para obter evidências suficientes, pertinentes e fiáveis.

Conforme a ISA 500 em seu ponto A4 e A5, " a suficiência e adequação das evidências estão interligados. A suficiência é a dimensão quantitativa da prova. O volume de evidências necessário baseia-se nos riscos avaliados de distorção relevante por parte do auditor (para mais riscos avaliados, provavelmente será necessária maior quantidade de evidências), mas também a qualidade da evidência de auditoria (melhor qualidade, menos quantidade de provas necessárias serão importantes). No entanto, o facto de reunir mais evidências pode não compensar a sua baixa qualidade ".

A confiabilidade da evidência aumenta (com algumas exceções) quando são recolhidos a partir de fontes independentes fora da entidade. Para garantir a confiabilidade das



fontes de dados utilizadas, o auditor realiza testes de validação para os dados subjacentes para garantir que eles são suficientemente fiáveis, ou ele verifica se os controlos internos para verificação da integralidade, a existência e a fiabilidade dos dados funcionam corretamente.

✓ **Amostragem**

Após a definição de procedimentos de ensaio e testes substantivos, o auditor deve identificar os itens ou operações que realizam procedimentos de auditoria adequados. O objetivo é reunir evidência apropriada e suficiente para cumprir os objetivos dos procedimentos de auditoria, especialmente quando se trata de avaliar o cumprimento das leis e regulamentos, reunindo, por conseguinte, uma base ter uma base razoável a partir do qual o auditor tira conclusões sobre a população da qual a amostra é extraída. (ISSAI 1530,4-9).

No setor público, a utilização de inquéritos podem ser afetados pelo mandato da ISC que, além de formular uma opinião sobre as demonstrações financeiras, poderá preparar um relatório de avaliação de conformidade nos termos da lei, regulamentos, diretivas ministeriais e políticas públicas. Os auditores do setor público também podem determinar se as pesquisas serão úteis para testar informações não financeiras nas demonstrações financeiras. Deste modo, os termos de uso da amostragem da auditoria para testar o cumprimento das leis e regulamentos são semelhantes às que vigoram para outros levantamentos de auditoria na medida em que os auditores do setor público são obrigados a:

- Estabelecer um plano de amostragem e estabelecimento dos parâmetros de auditoria, incluindo o nível de significância, o grau desejado de confiança e do método de amostragem;
- Implementar procedimentos de auditoria apropriadas para cada item selecionado;
- Investigar a natureza e a causa dos casos de não cumprimento; e
- Avaliar os resultados, particularmente na extrapolação dos resultados para toda a população na medida em que a amostra foi selecionada na sequência de um método estatístico.



- **Plano de pesquisa, tamanho da amostra e seleção dos elementos a testar**

Ao projetar uma auditoria de acordo com ISSAI 1530, o auditor do setor público pode definir os parâmetros em diferentes níveis, incluindo o significado e o grau de confiança maior, o que pode ter um impacto sobre o tamanho da amostra.

O auditor do setor público pode estabelecer planos de amostragem separados para testar controlos internos e conformidade ou estabelecer um plano único para testar ambos. Por exemplo, uma amostra de desembolsos pode ser usado para testar ambos os procedimentos de controlo interno de desembolsos e se se observou ou não a conformidade com as leis e regulamentos. O auditor deve selecionar itens para a amostra de tal maneira que todos os elementos de uma população tenham uma oportunidade para ser selecionado.

O tamanho da amostra pode ser determinado usando uma fórmula baseada em critérios estatísticos ou com base no julgamento profissional do auditor, aplicados de forma objetiva das circunstâncias.

Diferentes abordagens são possíveis para pesquisas com base no julgamento do auditor. Elas podem basear-se numa variedade de números aleatórios com base numa seleção sistemática por determinação de um intervalo de amostragem, numa seleção aleatória, uma seleção baseada em valores monetários.

A eficiência da auditoria pode ser melhorada se o auditor estratifica a população, dividindo-o em subpopulações discretas que têm um atributo de identificação, a antiguidade das contas a receber, por exemplo.

Para as auditorias detalhadas, o auditor deve extrapolar as anomalias em toda a população para obter uma visão geral da extensão de anomalias.

- ✓ **Documentação de Auditoria (ISSAI 1230,7-16)**

O auditor deve preparar a documentação de auditoria suficiente e oportuna, para permitir que qualquer profissional de auditoria experiente que não teve qualquer participação anterior no trabalho relacionado com a missão, possa compreender a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria conduzida de acordo com as



normas de auditoria e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis, os resultados dos procedimentos de auditoria realizados e as provas recolhidas. Do mesmo modo, a documentação da auditoria permite saber se o auditor identificou os pontos importantes durante a auditoria, as conclusões a que chegou e julgamentos profissionais significativos feitos para chegar a essas conclusões.

Para documentar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria realizados, o auditor deve indicar as características específicas dos elementos ou pontos específicos que foram objeto de verificação, os nomes das pessoas que realizaram o trabalho de auditoria em causa e a data que tal trabalho foi concluída, e o nome da pessoa que fez a revisão do trabalho de auditoria envolvidos, a data e escopo desta revisão.

Após a finalização do processo de auditoria, o auditor não deve excluir ou descartar a documentação de auditoria de qualquer natureza, antes do final do período de retenção de registos.

✓ **Documentos de trabalho**

Os papéis de trabalho de auditoria devem documentar os procedimentos de auditoria realizados, a conclusão e as implicações relacionadas a opinião de auditoria. Eles também devem incluir o raciocínio aplicado a todas as questões importantes, onde os auditores tenham exercido o seu julgamento. Os documentos de trabalho devem incluir:

- Todos os procedimentos estabelecidos pelo plano de auditoria que foram realizados e a justificação em caso de desvio dos mesmos;
- Os resultados dos procedimentos de auditoria, mencionando claramente os erros ou deficiências identificadas no controlo;
- Quaisquer erros ou insuficiências no acompanhamento analisado e discutido com a administração, se for o caso;
- Quaisquer questões não resolvidas ou para ser comunicada à entidade; e
- As conclusões alcançadas pelos auditores no final da fase de execução da auditoria, os julgamentos que as suportam e as razões subjacentes.



Toda a correspondência com a entidade deve ser mantida, bem como as atas das reuniões, de acordo com a política da ISC. A documentação da auditoria deve ser de qualidade suficiente para permitir que um auditor experiente, que não teve nenhuma conexão com a auditoria, possa identificar as provas recolhidas para compreender e apoiar as conclusões feitas sem qualquer dificuldade. Isso também será muito útil no caso de alterações inesperadas na equipa de auditoria.

✓ **Questões relacionadas com a confidencialidade e transparência (ISSAI 1230 P8-P17)**

No setor público, é constantemente necessário conciliar a confidencialidade com a necessidade de transparência e prestação de contas.

Equilibrar a confidencialidade e a transparência exige o exercício de julgamento profissional para garantir que a documentação de carácter confidencial seja claramente definida e tratada como tal. Os auditores podem especificar os tipos de documentação de auditoria considerados como confidenciais e os que são acessíveis ao público, bem como uma definição clara das responsabilidades de autorização para libertar os mecanismos de documentação e de auditoria para fazer esta informação disponível, se necessário.

✓ **A comunicação**

○ **Comunicação interna**

A comunicação entre os membros da equipa de auditoria deve ocorrer durante toda a auditoria e deve ser documentada. A comunicação pode incluir:

- Os resultados da auditoria;
- O progresso e os problemas identificados;
- Mudanças no plano de auditoria;
- As novas informações;
- Eventos/transações incomuns, tais como fraudes e transações com partes relacionadas;
- Sugestões para a auditoria seguinte.



Os membros da equipa da auditoria devem ser incentivados a comunicar e partilhar as informações por eles obtidas no curso da auditoria sobre todas as questões relevantes, especialmente se afetam os procedimentos de avaliação de riscos.

○ **Comunicações externas com os responsáveis pela gestão**

De acordo com a ISSAI 1260, as metas estabelecidas pelo auditor são:

- a) Comunicar claramente aos responsáveis pela gestão as responsabilidades do auditor em relação à auditoria das demonstrações financeiras, e fornecer uma visão geral do escopo do trabalho de auditoria e do calendário previsto.
- b) Obter dos responsáveis pela gestão a informação relevante para a auditoria;
- c) Fornecer em tempo útil para os responsáveis pela gestão suas observações da auditoria que são de importância e interesse para eles em termos de sua responsabilidade de supervisão da preparação das informações financeiras, e
- d) Promover o processo de troca efetiva entre o auditor e os responsáveis pela gestão.

O ISSAI 1265 indica que o auditor deve especificamente e, em tempo oportuno, comunicar, por escrito, com os responsáveis pela gestão sobre insuficiências materiais de controlo interno que o mesmo identificou durante a auditoria. Outras deficiências de controlo interno são também de comunicar à gestão.

✓ **Controlo de Qualidade**

O controlo de qualidade é um processo transversal em todas as fases da auditoria. Na parte dedicada sobre as fases preliminares, foi recordada a obrigação de planear a revisão de qualidade para torná-lo poderoso o suficiente, com vista à obter um nível de razoável segurança para a ISC.

a) Antes da Auditoria

Antes do início da auditoria, é necessário que o chefe de missão garanta que a equipa designada para a missão seja:

- Independente e que não há conflito de interesses;
- Competente para fazer o trabalho, tenha recursos e tempo suficiente.



O chefe da missão também deve permanecer vigilante sobre as questões ou circunstâncias que podem ameaçar a independência da equipa.

b) Durante a Auditoria

Durante o trabalho de campo, o chefe da missão deve:

- Assumir a responsabilidade pela direção, supervisão e execução do trabalho de auditoria em conformidade com as normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis, garantindo a adequação do relatório;
- Assegurar que as revisões sejam realizadas de acordo com as políticas e procedimentos da entidade sobre o assunto;
- Certificar que a evidência de auditoria, apropriada e suficiente, foi recolhida para apoiar as conclusões retiradas dos trabalhos;
- Garantir que a equipa designada para a missão efetuou consultas adequadas sobre assuntos difíceis ou controversos;
- Garantir, se possível, a designação de um responsável pelo controle de qualidade da missão (ISA 220,19).

O Chefe de Missão assegura que os controlos são construídos sobre as políticas e procedimentos da ISC, cumpram com os procedimentos exigidos pela ISSAI 40 (Veja ISSAI 1220, parágrafos 16 e A.16 a A.17, A.20 e ISSAI 40).

O chefe da missão, em perfeita articulação com o supervisor, deve assegurar que os documentos de trabalho foram revistos para garantir a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar as conclusões contidas no relatório de auditoria emitido (ver os parágrafos 17 e A.18 a A.20 da ISSAI 1220). A revisão de documentos de trabalho implica registo no arquivo, no qual indicará a parte do trabalho de auditoria revista, quem efetuou a revisão e quando.

- **Consulta e diferenças de opinião**

Quando surgem diferenças de opinião durante a auditoria dentro da equipa designada para a missão com as pessoas consultadas e, quando aplicável, dentro da ISC, a ISC deve ter políticas e procedimentos para o processamento e resolução de diferenças de



opinião. Ao realizar exames, o chefe da missão deve assegurar que as políticas e procedimentos da ISC foram seguidos e os resultados documentados.

- **Revisão do controlo de qualidade da missão**

O controlo de qualidade é uma avaliação objetiva dos julgamentos feitos pela equipa designada para a missão e as conclusões retiradas dos trabalhos com a finalidade de formular o relatório do auditor independente. A ISSAI 40 prevê que o controlo de qualidade deve ser executado para todas as auditorias que satisfaçam os critérios acordados, por exemplo:

- ✓ Quando uma opinião adversa ou com reserva é proposta ou antecipada;
- ✓ Onde as atividades do cliente são de particular interesse para o público em geral ou a média; e
- ✓ Quando os clientes são considerados em risco de auditoria mais importantes, por exemplo, devido a uma baixa histórica de controlo interno, ou a existência de questões contabilísticas complexas ou novas.

Durante o trabalho de campo, o chefe da missão deve garantir que o Controlo de Qualidade comente, em conformidade com a política da ISC, de que questões importantes foram resolvidas antes da formulação do parecer. Ele também deve garantir que a pessoa responsável pela revisão do controle de qualidade foi objetiva e não participou na auditoria. Além disso, os achados nesta revisão devem ser documentados.





V. FASE DO RELATO E DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

5.1 Aspectos Gerais

A elaboração do relatório corresponde à terceira, ou seja, a última fase da auditoria. Com efeito, após a fase de execução de uma auditoria, o auditor deverá elaborar um relatório escrito, donde devem constar as conclusões retiradas das observações e testes realizados e donde se destaca sobretudo, a sua opinião sobre as demonstrações financeiras examinadas.

O conteúdo do relatório deve ser de fácil entendimento, isento de expressões vagas ou ambiguidades e sempre suportado por evidências relevantes e suficientes.

O relatório de auditoria deve ser, acima de tudo, um documento isento, objetivo e imparcial.

No relatório de auditoria os auditores devem ter em conta os seguintes aspetos:

- A qualidade técnica;
- A revisão não-técnica; e
- A Prevenção do erro.

❖ Qualidade técnica

A responsabilidade pela qualidade técnica dos relatórios é de competência exclusiva do chefe da equipa e dos auditores que a integram, ficando a sua supervisão à cargo do supervisor e/ou do chefe de repartição, sendo certo, que a atuação deste elenco em fases distintas, deverá garantir o seguinte:

- ✓ Apropriação dos assuntos e sua fundamentação;
- ✓ Objetividade, clareza e concisão técnica na exposição dos assuntos;
- ✓ Clareza na apresentação, em termos de perfeita legibilidade e compreensão;
- ✓ Cuidados com os aspetos gramaticais, evitando-se a má interpretação por erros de concordância, acentuação, pontuação, etc.;
- ✓ Cálculos e valores devidamente conferidos e encerrados entre si, nos casos de cruzamento dos mesmos entre as várias peças dos relatórios;
- ✓ Correção das intitulações e da numeração dos itens nos relatórios; e



- ✓ Outros aspetos que devam ser considerados quanto à mais perfeita qualidade dos relatórios.

❖ **Revisão não-técnica**

Os trabalhos de revisão dos relatórios são realizados única e exclusivamente tendo em vista os aspetos de controlo de qualidade da digitação e a revisão gramatical e sintática do texto (acentuação, concordância, pontuação, etc.).

Portanto, não cabe ao interveniente do processo de revisão não técnica a correção ou alteração de aspetos técnicos da auditoria, evitando-se formulações incorretas, nomeadamente:

- ✓ No conteúdo do relatório;
- ✓ Nas somas, no cruzamento ou encerramento de valores;
- ✓ Na estrutura do relatório (títulos, numeração de itens, etc.).
- ✓ Em quaisquer outros aspetos técnicos que devam ser considerados.

Em resumo, apenas ao auditor caberá a responsabilidade conferir os cálculos e demais formulações técnicas por ele elaborados.

❖ **Prevenção do erro**

O auditor no âmbito do processo de elaboração do relatório deve observar o seguinte:

- ✓ Ter o cuidado de abordar no relatório apenas situações assuntos que possam ser suportados por elementos de provas.
- ✓ Evitar descrever no relatório situações e factos obtidos verbalmente, cuja falta de comprovação posterior venha a colocar em dúvida o trabalho realizado;
- ✓ Conferir todas as somas e cálculos constantes nos relatórios mesmo que se trate de informações transportadas de planilhas eletrônicas;
- ✓ Efetuar cruzamentos e encerramentos de valores contidos nos relatórios.
- ✓ Ser prático, coerente e objetivo, não “enfeitando” o relatório.

A forma e a extensão do relatório são aspetos que estão relacionados não só com o objetivo e o âmbito da auditoria, mas também, com a natureza da realidade da entidade auditada e com as especificidades que deve revestir, tendo em conta sua finalidade.



O relatório de auditoria constitui, sempre que sejam detetadas situações ilícitas, uma peça fundamental ao exercício da função de efetivação da responsabilidade financeira, pelo que o seu conteúdo deve se conformar às exigências do processo jurisdicional.

5.2 Relato de Auditoria

5.2.1 Forma e Conteúdo

O relato ou relatório preliminar é o documento que precede o relatório. O relato aborda todos os aspetos do trabalho desenvolvido, mas não contém, todavia, os eventuais esclarecimentos da entidade sobre as questões suscitadas.

Na prática, o relato só se transforma em relatório após o exercício do contraditório por parte da entidade auditada.

No relato são descritos os factos de maior importância, constatados durante os trabalhos de auditoria e formuladas as soluções, visando o aprimoramento dos controlos internos, a redução dos custos, o aumento da economia, eficiência e eficácia na utilização dos recursos públicos, a melhoria das práticas administrativas e contabilísticas e até mesmo uma forma mais adequada de gerir a entidade auditada.

O relato tem uma importância significativa para o principal responsável pela entidade auditada, assim como para o pessoal, cujas atividades nas áreas envolvidas são nele abordadas e discutidas, vistos que podem utilizá-lo como base para a tomada de decisões.



5.2.2 Estrutura do Relato

A estrutura do relato de auditoria do Tribunal de Contas consta, em alguns, da lei orgânica que cria a instituição superior de controlo ou do Regulamento do Funcionamento Interno, podendo integrar o manual de auditoria.

Os elementos essenciais da estrutura de um relato são os seguintes:

- Ficha técnica, com identificação dos técnicos intervenientes;
- Sumário executivo onde são apresentadas as principais conclusões;
- Índice;
- Glossário, se necessário;
- Listagem das siglas utilizadas e seu significado;
- Parte introdutória, identificando o objeto e a entidade auditada, metodologia, entre outros aspetos;
- Resultado de ação (parte expositiva), no qual se descrevem as principais constatações, implicações e recomendações da auditoria;
- Conclusões para serem supridas as deficiências de gestão, organização e funcionamento dos organismos ou entidades;
- Descrição das situações suscetíveis de traduzir eventuais casos de irregularidades e infrações financeiras;

❖ Parte introdutória

Geralmente na introdução do relato de uma auditoria é mencionada dentre outros aspetos os seguintes:

- Tipo de auditoria a ser efetuada ;
- Entidade auditada;
- Âmbito e objetivo;
- Metodologia do trabalho (Consiste na aplicação das normas geralmente aceites e reconhecidas);
- As demonstrações financeiras examinadas (designação, exercício);
- O grau de responsabilidade dos responsáveis da entidade auditada sobre as demonstrações financeiras encontradas;



- A responsabilidade do auditor de exprimir uma opinião.

❖ **Resultado da Ação ou Parte Expositiva**

Nesta parte do relato o auditor descreve os aspetos importantes da sua verificação tais como:

- Descrição da entidade auditada;
- O grau de certificação em que a verificação se situa (descrição do sistema do controlo interno);
- A recolha das inexatidões importantes;
- Os elementos de prova recolhidos e o nível das respetivas suficiências;
- As amostras efetuadas;
- O nível de cumprimento dos princípios e regras de contabilidade na elaboração das demonstrações financeiras.

❖ **Constatações**

As constatações são os achados da auditoria. Um auditor vai à realidade e recolhe factos, evidências da auditoria que compara com um referencial, os critérios da auditoria. Dessa comparação resultam **as constatações** da auditoria, conformidades ou não conformidades.

Neste contexto podemos definir as constatações da auditoria como sendo resultados da avaliação das evidências da auditoria de acordo com os critérios da auditoria e que podem indicar a conformidade ou não conformidade com os critérios da auditoria como oportunidades de melhoria.

5.3 Relatório de Auditoria

A realização da auditoria tem enquadramento nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 16.º da Lei n.º 3/99 - Lei Orgânica do Tribunal de Contas, de 20 de agosto, enquanto os procedimentos para a sua realização são objetos de regulamentação nos termos dos artigos 45.º e 46.º do Regulamento Interno, publicado no Diário da República n.º 15, de 27 outubro de 2003, cuja primeira revisão foi publicada no Diário da República n.º 25,



de 8 de setembro de 2005 e a segunda, no Diário da República n.º 51, de 27 de agosto de 2008.

Seguindo as boas práticas das outras ISC, particularmente as da CPLP, a verificação externa das contas deve ser feita com recurso aos métodos de auditoria definidos universalmente, concluindo com a elaboração de um relatório, cuja estrutura é idêntica à do relato, juntando-se-lhe o **contraditório, as conclusões, as recomendações e os anexos**.

A ISSAI 200, parágrafo 144, estabelece que “ *O auditor deve formar uma opinião baseada na avaliação das conclusões formadas das evidências, sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão preparadas de acordo com o quadro de relatório financeiro aplicável. A opinião deverá ser expressa claramente, num relatório escrito que igualmente descreve as bases para a opinião*”.

Como o relatório é o resultado do trabalho de auditoria, o mesmo é simultaneamente, o principal instrumento para a avaliação do trabalho realizado, pelo que ao auditor atribui-se a cotação corresponde à qualidade do relatório produzido.

Estabelece a ISSAI 200, no seu parágrafo 149, que o “relatório do auditor deve ter a forma escrita e conter os seguintes elementos:

- Uma secção que indique claramente que é o relatório de um auditor independente;
- Endereço dentro das exigências e circunstâncias de trabalho;
- Um parágrafo introdutório, que (1.º) identifique quais as demonstrações financeiras que foram auditadas, (2.º) declare que as demonstrações financeiras foram auditadas; (3.º) identifique o título da demonstração financeira que compõe as demonstrações financeiras, (4.º) se refira ao sumário das políticas significativas e outras informações explicativas, e (5.º) especifique o período, ou períodos, coberto por cada demonstração financeira que compõem as demonstrações financeiras;
- Uma secção com o título Responsabilidade da gestão para com as demonstrações financeiras, estabelecendo que a gestão é responsável pelas demonstrações financeiras em conformidade com o quadro legal aplicável e para



- o controlo interno, de modo a permitir que a preparação das demonstrações financeiras seja livre de qualquer falha material devido a fraude ou erro;
- Uma secção com o título Responsabilidade dos auditores, estabelecendo que a responsabilidade do auditor é expressar uma opinião baseada na auditoria das demonstrações financeiras e descrevendo procedimentos de auditoria que permitem obter evidências sobre os montantes e dados apresentados nas demonstrações financeiras. Esta secção poderá ainda referir-se à avaliação da adequação das políticas contabilísticas feitas pela gestão, bem como a apresentação geral das demonstrações financeiras;
 - Uma secção intitulada Opinião, que poderá usar uma das seguintes frases ou expressões equivalentes, quando se emitir uma opinião não qualificada nas demonstrações financeiras, preparadas dentro do quadro razoável, sobre se:
 - ✓ As demonstrações financeiras apresentam com justeza, em todos os aspetos relevantes, a conformidade com as normas sobre o relato, ou;
 - ✓ As demonstrações financeiras dão uma imagem razoável e verdadeira da Entidade, em conformidade com as normas financeiras aplicáveis.
 - A assinatura do auditor e outros aspetos, para cuja compreensão recomenda-se a leitura da ISSAI.”

❖ **Opinião da auditoria/auditor**

A opinião da auditoria/auditor é a conclusão geral do mesmo sobre a fidelidade e regularidade das demonstrações financeiras. Ela é geralmente apresentada de forma concisa, pois o auditor neste caso expõe os resultados obtidos no final de vários testes e de diversas operações de auditoria.

Conforme foi dito, o relato da auditoria deve incluir uma secção com título “Opinião de auditoria” ou “Reserva de opinião de auditoria ou opinião adversa”, conforme seja o caso apropriado. Este parágrafo deverá claramente mostrar que as demonstrações financeiras apresentam com justeza, em todos os seus aspetos relevantes, se a posição financeira da entidade, os resultados das suas operações e os movimentos de caixa estão conforme as normas legais sobre a matéria.



As expressões usadas para exprimir opinião de auditoria, “apresentam com justeza, em todos os aspetos relevantes”, significa, entre outros sentidos possíveis, que o auditor considera tão só as matérias relevantes para as demonstrações financeiras.

Existem dois tipos de opiniões de auditoria:

- A opinião qualificada; e
- A opinião não qualificada.

A opinião qualificada é a que o auditor exprime quando das evidências obtidas se conclui que as demonstrações financeiras estão bem apresentadas, ou seja, exprimem a posição da entidade no período em análise e os resultados das operações da entidade estão conforme as normas e os procedimentos existentes para o efeito.

A opinião não qualificada é aquela em que o auditor exprime, no caso de constar falhas materiais nas demonstrações financeiras, devidas a erros ou fraudes:

A opinião emitida pelo auditor designada de qualificada pode ainda ser chamada de:

- **Opinião sem reserva** – Demonstra que as demonstrações financeiras são sinceras.

A opinião não qualificada pode ser:

- **Opinião com reservas/adversa** – Assim que haja desacordo ou a incerteza sobre uma ou várias rubricas, mas cujo grau de importância não põe em causa a totalidade das contas.
- **Opinião desfavorável** – Se o desacordo ou a incerteza forem tão importantes que põem em causa a fiabilidade da totalidade das contas.
- **Impossibilidade ou recusa de dar opinião** – Incerteza concernente a totalidade das demonstrações financeiras. É o caso de perda de documentos ou limitações importantes nos trabalhos de verificação.

A opinião do auditor é geralmente apresentada numa forma padronizada, ela considera as demonstrações financeiras no seu conjunto. Assim evita ter de fornecer uma multiplicidade de detalhes sobre o contexto. O conteúdo da opinião deverá ser indicado sem ambiguidades.



- ✓ Se a opinião for emitida com ou sem reservas - deverá indicar quais os aspetos que importam a referida reserva e os seus motivos.
- ✓ Se o auditor renunciar a dar a sua opinião o procedimento deverá ser o mesmo.

As condições necessárias à publicação do relatório do tipo opinião sem reserva estão plasmadas na norma (172 INTOSAI) como se segue:

- O auditor está ele próprio dentro das normas em todos os domínios da verificação;
- O auditor obteve todos os elementos de prova e estas são suficientes;
- Os estados financeiros estão apresentados de forma fiel segundo os princípios de contabilidade geralmente aceites;
- Não há circunstâncias que levem o auditor a modificar a formulação do relatório ou que ele ajunte um parágrafo explicativo.

A expressão duma opinião sobre as demonstrações financeiras é intimamente ligada à noção de importância relativa. Noutros termos, se uma inexatidão na demonstração financeira do exercício da entidade auditada é pouco importante para o relatório, e que não se espera repercussões significativas sobre os exercícios futuros é conveniente emitir uma opinião sem reservas.

A situação é completamente diferente assim que os montantes em causa são de tal forma importantes que as demonstrações financeiras no seu conjunto são sensivelmente influenciadas. Nesse caso é mesmo necessário emitir uma opinião desfavorável ou de concluir pela impossibilidade de emissão de opinião.

Podemos servir de três graus de importância relativa para determinar o tipo de opinião a formular.

- Se a quantidade de erros ou inexatidões não são importantes - **Opinião sem reservas.**
- Se a quantidade de erros ou inexatidões são importantes mas não falseiam o conjunto das demonstrações financeiras - **Opinião com reserva.**
- Se a quantidade de erros e inexatidões são de tal forma importantes que influenciam a fidelidade das demonstrações financeiras no seu conjunto - **Opinião desfavorável ou impossibilidade de exprimir uma opinião.**



❖ **Contraditório e Conclusões e Recomendações.**

O exercício do contraditório é a oportunidade dada a entidade auditada de forma a pronunciar sobre as constatações da auditoria e apresentar as suas alegações finais de forma a melhorar as referidas constatações relatadas.

5.3.1 Emissão do Relatório de Auditoria

O relatório tem como objetivo mostrar a avaliação da área auditada, no que tange a:

- Objetivo, abrangência e finalidade da auditoria realizada;
- Deve conter as bases de avaliação: relação de normas, instruções e procedimentos;
- Relação dos membros da equipa de auditoria;
- Nomes de quaisquer outros observadores ou participantes;
- Relação das pessoas contactadas durante a auditoria;
- Um resumo descritivo contendo o resultado da auditoria, enfatizando as não-conformidades apuradas;
- Devem ser fornecidos detalhes suficientes para melhoramento das não conformidades e acompanhamento das ações corretivas propostas.

No relatório de auditoria o auditor terá de indicar se existe conformidade das disposições legislativas e regulamentares em vigor e de assinalar os casos problemáticos, as insuficiências dos mecanismos de controlo, os atos ilegais e as fraudes como estabelece a Norma 165 da INTOSAI.

No final da missão o auditor dispõe dum conjunto de elementos e de documentos para que ele possa explorar, no sentido de elaborar o seu relatório de auditoria, nomeadamente:

- As folhas de trabalho relativas às observações e os resultados das entrevistas.
- As constatações e as conclusões ou sugestões, os casos em questão;
- As peças justificativas e todos outros elementos de provas recolhidos a longo da missão.



5.3.2 Etapa para a Elaboração do Relatório de Auditoria

Na elaboração do relatório de auditoria deve-se ter em conta as seguintes etapas:

❖ A preparação para a elaboração do relatório:

Esta etapa designada de preparação para a elaboração do relatório permite ao auditor assegurar-se da existência de todos os elementos necessários para iniciar o seu relatório, rever o dossier de trabalho (corrente), bem como o dossier permanente da entidade auditada. Esta etapa também permite ao auditor delimitar os aspetos que carecem de mais investigação e aqueles que não foram suficientemente apoiados por provas. Todos esses elementos são discutidos entre os membros da equipa de auditoria e o chefe da equipa e, em alguns casos (duvidosos) com os responsáveis da entidade auditada antes de dar por finda a missão de verificação.

❖ A elaboração do plano do relatório

O plano do relatório é um instrumento de base para a elaboração do relatório. O plano deve ser estabelecido para responder aos objetivos da missão de forma clara e estruturada.

❖ A escolha do tom e do estilo do relatório

Trata-se aqui de escolher um tom e um estilo que se adequa à qualidade dos utilizadores do relatório.

❖ A elaboração da primeira versão do relatório

Nessa etapa o auditor é chamado a redigir de forma fluida e sem interrupção, os diferentes elementos do seu relatório.

❖ A finalização do relatório

A finalização do relatório consiste em:

- Reler o relatório para detetar as interrogações que representam certos aspetos do relatório;
- Anotar a lista de pontos que precisam de melhor esclarecimento;



- Verificar o encaminhamento lógico da exposição, dos casos apontados e dos parágrafos seguintes;
- Assegurar-se que todos os casos expostos estão suficientemente apoiados por provas e que não há contradição ao longo do relatório entre o desenvolvimento dos casos expostos; e
- Proceder à revisão do relatório, sob o ponto de vista da forma, isto é, no que se refere à pontuação, ortografia, vocabulário, equilíbrio entre as diferentes partes do relatório, etc.

5.3.3 Outros Elementos Constitutivos do Relatório de Auditoria

Os elementos constitutivos da forma do relatório de auditoria são fixados pela norma 170 da INTOSAI e são nomeadamente os seguintes:

- **O título do relatório de auditoria**

O relatório de auditoria deve ser precedido dum cabeçalho a fim de ajudar o seu destinatário a distinguir as demonstrações financeiras ou as informações fornecidas por outras entidades.

- **A assinatura e a data do relatório de auditoria**

O relatório deve ser assinado. A indicação da data informa o destinatário do relatório que o auditor teve em conta os casos e os eventos ou operações concernentes à entidade auditada até aquela data.

- **O objeto do relatório de auditoria**

O relatório deve indicar o objeto, o mandato da equipa e os domínios cobertos pela auditoria (verificação).

- **A integralidade das informações do relatório de auditoria**

Ao relatório deve-se juntar, todos os documentos, todos os anexos que permitem uma boa compreensão do mesmo.

- **O destinatário do relatório de verificação**

O relatório deve mencionar o destinatário. Por exemplo, o Presidente da República ou o Ministro de tutela da entidade auditada, entre outros.



- **A justificação jurídica de auditoria**

O relatório de auditoria deve indicar a norma/lei ao abrigo do qual o controlo foi efetuado.

- **A conformidade com as normas de auditoria**

O relatório deve indicar as normas e os métodos aplicados de maneira a que o destinatário possa assegurar que o controlo foi efetuado em conformidade com os procedimentos geralmente admitidos.

- ❖ **Anexos**

O auditor deve fazer figurar nos anexos os seguintes elementos:

- As demonstrações financeiras;
- Os detalhes das despesas não justificadas;
- Os detalhes dos ajustamentos contabilísticos propostos; e
- Todas outras informações úteis.





VI. PAPÉIS DE TRABALHO

6.1 Noção

No decurso de uma auditoria o auditor obtém, através de inspeções, observações, inquéritos e confirmações que realiza, conhecimentos e informações de carácter contabilístico, financeiro, de gestão e outros que lhe permitem formular, no final do seu trabalho, uma opinião sobre os factos ou situações examinadas.

É, por isso, importante saber a forma como tais conhecimentos e informações foram obtidos, uma vez que constituem provas do trabalho realizado. O nível de idoneidade das referidas provas é ditado pelos procedimentos de revisão adotados, que devem ser adequados a cada caso.

Porém, tanto as provas como os procedimentos de revisão adotados devem estar documentados para que seja possível avaliar a qualidade técnica do trabalho realizado, bem como a objetividade da opinião formulada.

O conjunto de elementos escritos elaborados e/ou obtidos por um auditor no decurso de uma auditoria constitui precisamente o que se designa por documentos ou papéis de trabalho, os quais compreendem o registo das verificações efetuadas, das informações recolhidas e das conclusões formuladas no seu relatório e parecer.

Os documentos de trabalho são constituídos pelos programas de trabalho, notas, análise e outro material considerado relevante, quer preparados pelo próprio auditor, quer por ele obtidos junto das entidades auditadas ou outras, devendo ser completos e pormenorizados, de conteúdo adequado e em número suficiente para fundamentarem as conclusões a que conduzem.

De acordo com a norma 156 da INTOSAI, os auditores deverão coligir nos seus documentos de trabalho o número suficiente de informações probatórias, nomeadamente, no que se refere à base e ao domínio da programação, ao trabalho executado e aos resultados da auditoria.



6.2 Objetivos

Algumas organizações internacionais (FEE e IFAC) têm-se preocupado com definição dos objetivos associados à questão dos documentos de trabalho, os quais se podem sintetizar do seguinte modo:

- Auxiliar o auditor na realização do seu trabalho através de um planeamento apropriado;
- Permitir que os trabalhos realizados possam ser supervisionados por pessoa independente, devidamente qualificada;
- Constituir meio de prova das verificações efetuadas e da sua conformidade com as normas e procedimentos instituídos e meio de suporte da opinião do auditor.

A obtenção de provas é imprescindível, independentemente do tipo de auditoria realizado ou da natureza da entidade auditada. Por isso, a relevância das provas está também projetada na norma n.º 157 da INTOSAI, que estabelece ser necessário reunir um número suficiente de provas documentais para:

- Confirmar e apoiar as opiniões e os relatórios do auditor;
- Tornar a auditoria mais eficiente e mais eficaz;
- Dispor de informações para preparar os relatórios e responder às questões postas pela entidade controlada ou qualquer outra;
- Provar que o auditor aplicou as normas de controlo;
- Facilitar a programação e a supervisão da auditoria;
- Contribuir para o aperfeiçoamento profissional do auditor;
- Assegurar que o trabalho confiado a outros foi executado de modo satisfatório;
- Conservar os vestígios do trabalho realizado e poder servir de orientação para o futuro.

Outros objetivos, para além dos que foram indicados se associam ainda aos documentos de trabalho, nomeadamente:

- De poderem servir de base de apoio (ou de defesa) relativamente a pedidos, ações judiciais e outros processos jurídicos;



- De permitirem, quando necessário, a revisão do trabalho realizado pela respetiva organização profissional (controlo de qualidade do cumprimento das normas técnicas de revisão) ou pela própria instituição superior de controlo;
- De favorecer a continuidade do trabalho no caso de haver mudança na equipa de auditores.

6.3 Forma e Conteúdo

Compete ao auditor determinar em cada situação concreta a sua extensão, forma e conteúdo, tendo em conta, nomeadamente, a natureza do serviço a realizar, a estrutura do relatório de auditoria, a natureza e a complexidade da atividade do organismo controlado, o estado dos seus registos contabilísticos, o grau de fiabilidade do sistema de controlo interno e as necessidades de controlo e supervisão por parte dos responsáveis pelo trabalho.

É desejável que nos documentos de trabalho exista uma certa uniformização e, por isso, cada documento de trabalho deverá conter os seguintes elementos:

- A indicação da entidade controlada ou auditada;
- O período a que se reporta a auditoria;
- A área e o assunto a que respeita;
- A legenda dos símbolos e abreviaturas utilizados;
- O nome de quem o preparou e de quem o reviu e as respetivas datas.

Os documentos de trabalho têm de ser encarados como um meio para atingir um fim, e não como um fim em si próprio, não devem ser em número superior ao necessário e preparados em obediência a determinadas normas das quais assume especial importância a denominada regra dos “4 Cs”, segundo a qual devem ser claros, completos, concisos e conclusivos, devendo conter:

- Os objetivos pormenorizados da auditoria;
- A descrição do trabalho realizado;
- Os resultados do trabalho;
- As conclusões gerais.



6.4 Tipos de Documentos de Trabalho

A realização de uma auditoria dá origem à elaboração de vários documentos de trabalho que devem refletir as fases por que a mesma passa, as situações concretas examinadas e a necessidade de evidenciação do trabalho desenvolvido.

Em face da sua diversidade é frequente classificar os documentos de trabalho em dois grupos:

- Os programas de trabalho;
- Os mapas ou fichas de trabalho.

Os **programas de trabalho** definem com precisão as tarefas a efetuar durante a auditoria e permitem o controlo da qualidade do trabalho realizado e do tempo gasto. São, portanto, programas de ação que indicam detalhadamente os procedimentos a adotar na realização da auditoria.

Os **mapas de trabalho** são os documentos (fichas, folhas, notas, papéis, etc.) onde o auditor regista os resultados das verificações que efetua, assim como as conclusões que retirou no exame das várias áreas abrangidas pela auditoria e que servem de base para a elaboração dos relatórios e pareceres. Estes mapas revelam ainda a forma como o trabalho foi executado, indicam a sua amplitude, os desvios relativamente aos trabalhos previstos, bem como os problemas deles derivados e as medidas tomadas para os resolver.

Devem incluir o método de amostragem utilizado e registar as operações analisadas de forma circunstanciada para permitir a sua identificação posterior no caso de vir a ser necessário esclarecer qualquer problema ou questão.

Não existem documentos de trabalho normalizados, competindo ao auditor preparar os que melhor se adequam tendo em conta as suas finalidades.

Existem, todavia, vantagens em estabelecer modelos normalizados na medida em que facilitam a sua utilização, manuseamento e compreensão. Os mapas de trabalho elaborados pelo auditor se apresentam habitualmente sob a forma de papel pautado e/ou quadriculado, servindo em regra, o primeiro para efetuar o levantamento dos



procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno através do sistema descritivo e o segundo para registar os testes de conformidade e substantivos realizados.

Os papéis quadriculados apresentam-se, em regra, normalizados, contendo 7 ou 14 colunas, utilizando-se uns e outros conforme a matéria analisada, servindo em regra os mapas de 14 colunas para registar os ajustamentos e reclassificações das contas.

Entre os diversos mapas, que normalmente é necessário elaborar relativamente a cada área examinada durante a auditoria, é costume distinguir os seguintes:

- Folha resumo que aparece em todas as áreas e na qual se indicam as respetivas contas, objeto de análise e os correspondentes saldos de abertura e de fecho, dados pelos livros de escrituração e reclassificados de acordo com os documentos de trabalho;
- Documento de conclusões e observações que resume as conclusões e outros aspetos importantes resultantes do trabalho realizado durante a auditoria com a finalidade de fornecer elementos para a preparação do relatório e parecer final.

Este documento de trabalho deve conter explicações sobre todas as questões importantes suscitadas durante a auditoria e a apreciação das suas consequências sobre a conclusão geral.

As questões mais frequentes que devem constar de forma resumida deste documento de trabalho são as seguintes:

- Deficiências importantes do controlo interno;
- Deficiências significativas da gestão;
- Erros e irregularidades graves que tenham sido verificados e se foram ou não corrigidos;
- Outros aspetos importantes abordados com os responsáveis da entidade;
- Conclusão geral sobre o trabalho de auditoria realizado.

Para além dos documentos referidos, devem ser elaborados outros que o auditor considere necessários, para evidenciar as tarefas executadas em cumprimento dos programas elaborados, tais como notas, quadros, etc.



6.5 Símbolos de Conferência e de Remissão

6.5.1 Símbolos de Conferência

É habitual o auditor utilizar nos documentos de trabalho certos sinais para documentar as verificações efetuadas durante a auditoria como, por exemplo, saldos de contas, somas, operações e documentos, reconciliações de contas de bancos, de clientes, de fornecedores, etc.

A necessidade da uniformização se projeta também ao nível das organizações de auditoria que na sua grande maioria adotam códigos próprios. A título exemplificativo podem apontar-se os seguintes símbolos:

- \ - Conferida a soma
- √ - Conferido com saldos de contas correntes
- E - Verificado com extratos enviados pelos fornecedores cujos saldos foram satisfatoriamente reconciliados.

6.5.2 Símbolos de Remissão

Para além dos sinais de conferência o auditor tem em muitos casos necessidade de fazer comentários ou dar explicações mais pormenorizadas em relação a determinados factos ou situações. Outras vezes tem necessidade de fazer referências cruzadas consistentes no relacionamento recíproco de saldos, valores ou informações entre dois mapas de trabalho através do respetivo índice.

Quando tem necessidade de fazer comentários deve utilizar letras maiúsculas envolvidas por um círculo. Exemplo: A, B...

Se no mesmo mapa de trabalho é necessário decompor um determinado valor e permitir a respetiva referência, é habitual, nestes casos, utilizar números também dentro de um círculo. Exemplo: 1, 2...

Na remissão de uma página para outra, a referência cruzada é feita também mediante a utilização de um círculo dentro do qual se inscreve o índice do outro e vice-versa. Por exemplo: A/1 e AJE / 2...



No caso da remissão ser para uma página posterior o círculo será colocado à direita do assunto ou abaixo, inscrevendo-se nele o número da página onde o tema continua. Quando a remissão é para uma página anterior o círculo será colocado à esquerda ou acima do assunto.

6.6 Ordenação e Indexação dos Documentos de Trabalho

Os documentos de trabalho devem ser ordenados de uma forma lógica e funcional e referenciados ou indexados de modo a permitirem a sua fácil consulta.

A ordenação geralmente adotada é por grupos ou áreas, devendo cada documento de trabalho conter no campo superior direito a identificação da área em que se integra, bem como a ordem que nela ocupa. Cada área é, por seu turno, dividida em várias subáreas.

Cada uma contém os documentos de trabalho ordenados numericamente, devendo a folha resumo constituir sempre a página zero de cada área e por esse facto não faz parte de cada subárea.

Os sistemas de indexação conhecidos utilizam letras, números ou letras e números simultaneamente (sistema alfanumérico), não havendo, portanto, um sistema único e universal. Em regra, cada organização de auditoria tem o seu próprio sistema de indexação.

Os documentos de trabalho podem ser ordenados nas pastas de arquivo segundo vários critérios, consoante a natureza das matérias verificadas, conforme se exemplifica no ponto seguinte.

6.7 Organização de Pastas de Arquivos dos Documentos de Trabalho

As informações recolhidas numa auditoria podem revestir-se de interesse para vários exercícios ou terem utilidade apenas para o exercício em análise.

Esta circunstância constitui motivo para arrumar as informações em pastas de arquivo diferentes, sendo prática habitual constituir dois tipos de processo designados por:

- Dossier permanente
- Dossier corrente



Esta distinção só tem interesse no caso de auditorias sucessivas.

O **Dossier permanente** contém as informações que têm utilidade para consulta durante os exercícios seguintes.

O **Dossier corrente** integra os documentos de trabalho de interesse apenas para o exercício que está a ser auditado.

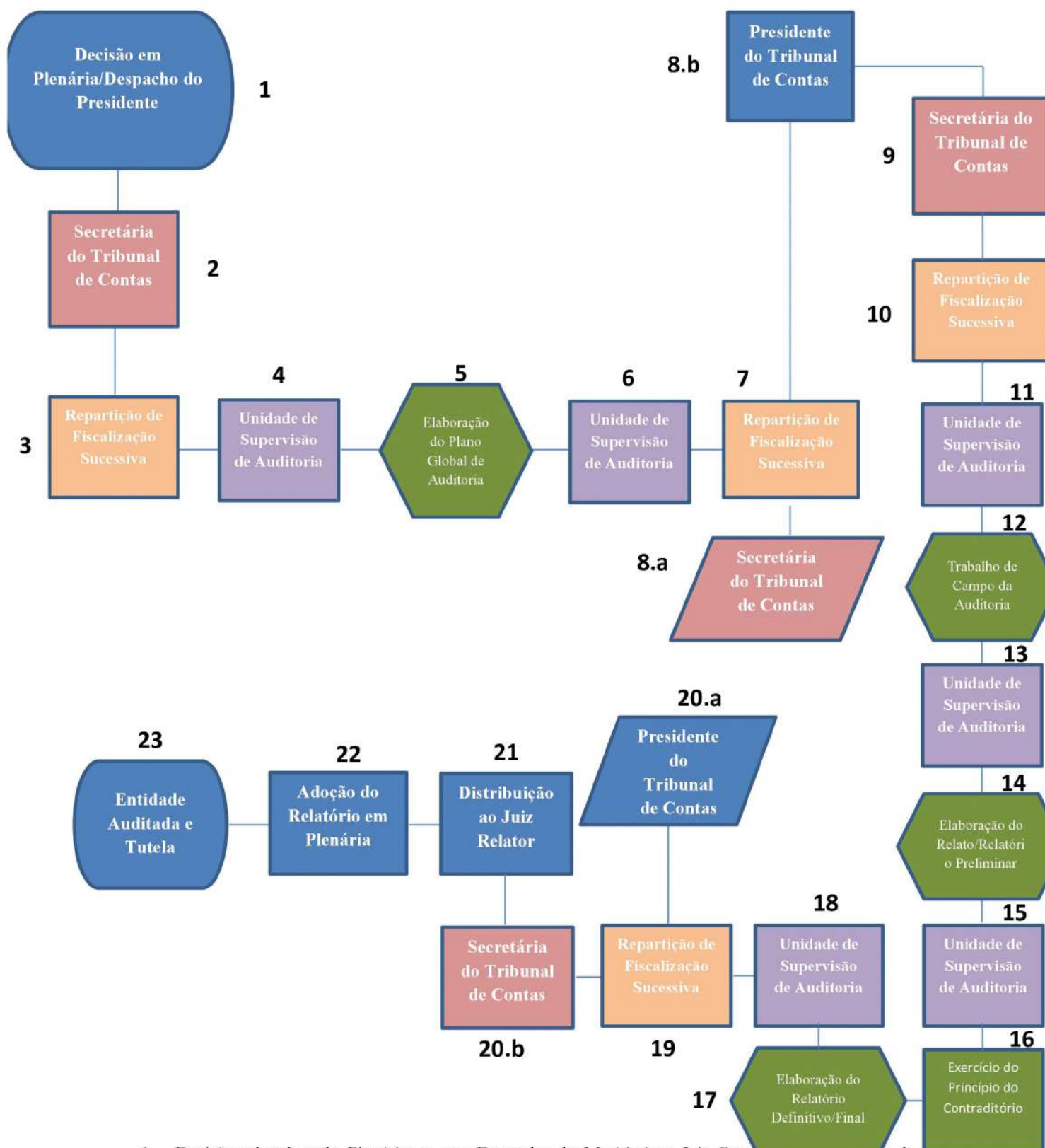
Esta forma de arquivo dos documentos de trabalho é de fundamental importância para o planeamento e execução dos trabalhos de auditoria. As informações constantes da pasta de arquivo permanente devem ser revistas e atualizadas regularmente e, em regra, no início de cada auditoria, depois de realizados os estudos preliminares, e após a sua conclusão.

A documentação desatualizada deve ser retirada da respetiva pasta e colocada noutra ou então agrupada numa secção própria da respetiva pasta, na eventualidade de poder vir a ter interesse futuro. A pasta de arquivo permanente deve ter uma estrutura adequada e estar organizada de forma sistematizada para que seja de fácil consulta.



ANEXO 1

FLUXGRAMA – CICLO DA AUDITORIA NO TRIBUNAL DE CONTAS



1 – Decisão adotada pelo Plenário ou por Despacho do Meritíssimo Juiz-Conselheiro Presidente do Tribunal de Contas.

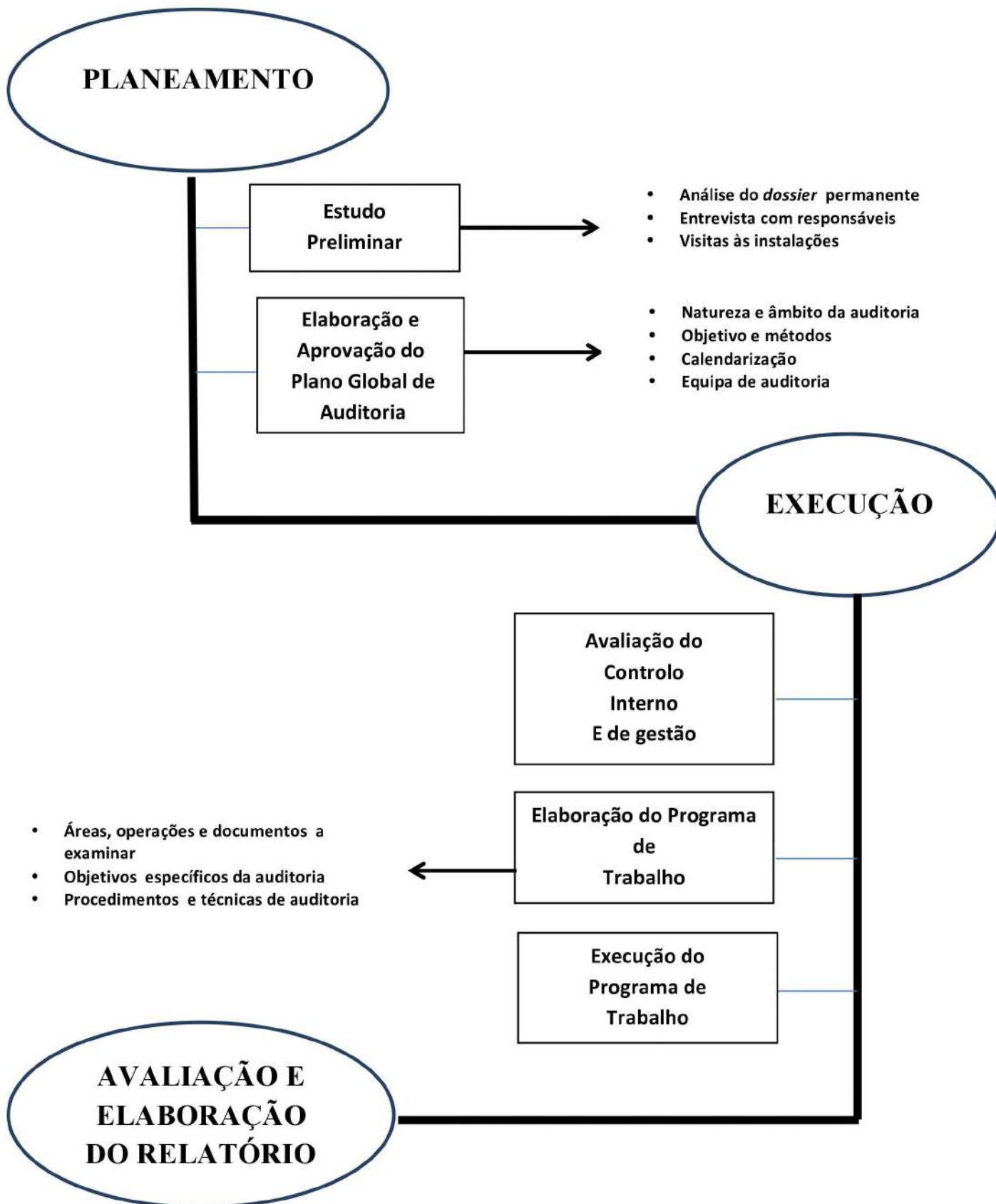


- 2 – Tramitação pela Secretaria do Tribunal de Contas que baixa a decisão sobre a realização da auditoria à Repartição de Fiscalização Sucessiva.
- 3 – A Chefe da Repartição de Fiscalização Sucessiva toma contacto com a missão e convoca o supervisor da Unidade de Supervisão das Auditorias para uma apreciação conjunta.
- 4 – O Supervisor da Unidade de Supervisão das Auditorias na sequência da análise da situação e face às disponibilidades em recursos humanos propõe à Chefe da Repartição de Fiscalização Sucessiva a indigitação do chefe e a composição da equipa encarregue de realizar a missão de auditoria.
- 5 – A equipa indigitada procede ao levantamento necessário e elabora o plano global de auditoria a realizar.
- 6 – O Supervisor da Unidade de Supervisão discute com o chefe e toda a equipa da auditoria, após o que submete à Chefe da Repartição a proposta do PGA.
- 7 – A Chefe da Repartição após uma exaustiva apreciação encaminha a proposta do PGA ao Meritíssimo Juiz-Conselheiro Presidente.
- 8.a – A proposta do PGA é enviada ao Meritíssimo Juiz-Conselheiro Presidente, com cópia para conhecimento da Secretária do Tribunal de Contas.
- 8.b – O PGA é aprovado pelo Meritíssimo Juiz-Conselheiro Presidente que emite o mandato (Credencial).
- 9 – O mandato e o PGA aprovado tramitam pela Secretaria para imediata remessa à Repartição de Fiscalização Sucessiva.
- 10 – Por sua vez a Chefe da Repartição faz o informe da situação ao Supervisor e transmite as instruções necessárias, se for caso disso.
- 11 – A Unidade de Supervisão da Auditoria procede a entrega do PGA aprovado e o mandato ao chefe da equipa da auditoria e transmite as instruções necessárias, se for caso disso, assegurando que todas as condições estejam criadas para iniciar os trabalhos de campo.
- 12 – Têm início os trabalhos de campos com duração de quarenta e cinco dias nos termos regulamentares, devendo o chefe da equipa fazer a abordagem permanente do sobre o desenvolvimento da missão com o Supervisor e a Chefe da Repartição e pontualmente com o Meritíssimo Juiz-Conselheiro Presidente.
- 13 – Terminado o trabalho de campo, a equipa sob a coordenação do respetivo chefe se reúne com o Supervisor de forma dar a conhecimento sobre o trabalho desenvolvido.
- 14 – A equipa elabora o Relatório Preliminar ou Relato, tendo em conta os resultados obtidos das verificações efetuadas.
- 15 – O Relatório Preliminar é apresentado e discutido minuciosamente com o Supervisor antes do envio a entidade para efeito de contraditório.
- 16 – A entidade exerce o Princípio do Contraditório e remete ao novamente ao Tribunal.
- 17 – Após o exercício do Princípio do Contraditório a equipa elabora o Relatório da Auditoria, em função dos novos elementos fornecidos pela entidade, se for caso disso, passando a sua discussão com o Supervisor.
- 18 – A equipa remete a versão final do Relatório da Auditoria ao Supervisor que após apreciação faz remessa à Chefe da Repartição.
- 19 – Após a apreciação e assentimento da Chefe da Repartição, na sequência de discussão com o supervisor e o chefe da equipa da auditoria, o Relatório da Auditoria é remetido à Secretaria para assegurar o sua tramitação, com vista a aprovação/adoção pelo Tribunal.
- 20.a – Uma cópia do relatório é enviado ao Meritíssimo Juiz-Conselheiro Presidente para conhecimento.
- 20.b – A secretária procede à autuação, registo e distribuição por sorteio do Relatório da Auditoria.
- 21 – Distribuído o respetivo processo o Juiz Conselheiro, Relator conduz a instrução com vista à deliberação em plenário, podendo antes disso, baixar os autos à proveniência para quaisquer esclarecimentos ou correções.
- 22 – A proposta de Deliberação para aprovação/adoção do Relatório da Auditoria é discutida e aprovada em Plenário.
- 23 – Após a aprovação do Relatório da Auditoria procede-se à sua remessa à entidade auditada e à tutela.



ANEXO 2

FASES DE AUDITORIA





ANEXO 3

MATRIZ DE PLANEAMENTO

ÁREA DE RISCO	PROCEDIMENTOS	TÉCNICAS	TÉCNICO RESPONSÁVEL	DATA
Indicar área de risco	Apresentar, em forma de passos de trabalho, os diferentes aspetos que compõem o âmbito de Auditoria e que devem ser investigados com vista a satisfação do objetivo	Técnicas de recolha e de tratamento de informações que serão utilizadas na Auditoria	Auditor responsável pela execução do procedimento	Estimativa da data limite de conclusão do procedimento de auditoria
	Passo 1			
	Passo 2			
	Passo n			



ANEXO 4

Anexo ____

Matriz de Risco

RISCOS	IMPACTO	PROBABILIDADE	PONTUAÇÃO
	(a)	(b)	(a)*(b)/2
1. GESTÃO E ATIVIDADE			
1.1 Alteração na gerência	1 - 4	1 - 4	
1.2 Montante do orçamento	1 - 4	1 - 4	
1.3 N.º de recursos humanos	1 - 4	1 - 4	
1.4 Volume de investimentos	1 - 4	1 - 4	
1.5 Sustentabilidade económico-financeira	1 - 4	1 - 4	
1.6 Regulação da atividade	1 - 4	1 - 4	
1.7 Exposição pública da entidade	1 - 4	1 - 4	
1.8 Atividades excepcionais (ex: eleições, recenseamentos, etc)	1 - 4	1 - 4	
Avaliação			
2. CONTABILIDADE E EXECUÇÃO ORÇAMENTAL			
2.1 Resultados do exercício anterior	1 - 4	1 - 4	
2.2 Desvios de execução orçamental na receita	1 - 4	1 - 4	
2.3 Desvios de execução orçamental na despesa	1 - 4	1 - 4	
2.4 Alterações orçamentais	1 - 4	1 - 4	
2.5 Peso das despesas correntes sobre as despesas de capital	1 - 4	1 - 4	
2.6 Volume de empréstimos global	1 - 4	1 - 4	
2.7 Volume de empréstimos de curto prazo	1 - 4	1 - 4	
Avaliação			
3. REMESSA DE CONTAS			
3.1 Tempestividade da remessa	1 - 4	1 - 4	
3.2 Totalidade da informação remetida	1 - 4	1 - 4	
3.3 Qualidade da informação remetida	1 - 4	1 - 4	
Avaliação			
4. CONTROLO INTERNO E AUDITORIA			
4.1 Lapso temporal desde a última auditoria	1 - 4	1 - 4	
4.2 Volume de observações identificadas na última auditoria	1 - 4	1 - 4	
4.3 Grau de implementação de recomendações de auditorias anteriores	1 - 4	1 - 4	
4.4 Disponibilidade da entidade às solicitações do Tribunal	1 - 4	1 - 4	
4.5 Grau de informatização	1 - 4	1 - 4	
4.6 Denúncias	1 - 4	1 - 4	
Avaliação			
Avaliação Global			

Notas:

- A pontuação relativa a cada questão deve variar entre os limites indicados à frente de cada questão
- A cada fator de risco será atribuída uma pontuação ponderada pela probabilidade e impacto de ocorrência, medida numa pontuação de 1 a 4, em que 1 representa menor risco e 4 maior risco.
- É possível adicionar ou suprimir questões, mas nesse caso é necessário rever as pontuações que servem de guia para a determinação do risco e que estão reafirmadas no final do questionário
- As questões não aplicáveis não entram para o cálculo da pontuação



ANEXO 5

MATRIZ DE PROCEDIMENTO

QUESTÕES DE AUDITORIA	PROCEDIMENTOS	DETALHAMENTO DO	TÉCNICAS	MEMBRO RESPONSÁVEL	PERÍODO	CONSTATAÇÃO
Correspondência com a <i>Questão de Auditoria (Qn)</i> constante da Matriz de Planejamento	Itens de verificação ou <i>check list</i>	Descrição das tarefas que serão realizadas de forma clara, esclarecendo os aspectos a serem abordados.	Técnicas de recolha e de tratamento de informações que serão utilizadas para execução de cada procedimento	Pessoa(s) da equipa encarregada(s) da execução de cada procedimento	Dia(s) em que o procedimento o será executado	Usar a notação A1, A2,..., An (para possibilitar a correspondência com a matriz de constatações) ou N quando não houver constatação
Q1	P11					
	P12					
	P1n					
Q2	P21					
	P22					
	P2n					
Qn	P31					
	P32					
	P3n					



ANEXO 6

MATRIZ DE CONSTATAÇÃO

Constatação	SITUAÇÃO ENCONTRADA	CRITÉRIO	EVIDÊNCIA	CAUSA	EFEITOS	ENCAMINHAMENTO
Correspondência com a <i>constatação de Auditoria (An)</i> constante da Matriz de Procedimentos	Situação existente, identificada, inclusive com o período de ocorrência, e documentada durante a fase de execução da auditoria	Legislação, norma, jurisprudência, entendimento e padrão adotado	Informações obtidas durante a auditoria no intuito de documentar as constatações e de sustentar as opiniões e conclusões da equipe	O que motivou a ocorrência da constatação	Consequências ou possíveis consequências da constatação. Deve ser atribuída a letra "P" ou a letra "R", conforme o efeito seja potencial ou real.	Propostas da equipa de auditoria. Deve conter a identificação do(s) responsável(eis).
A1						
A2						
Na						



ANEXO 7

INSPEÇÃO FÍSICA AO FUNDO MANEIO

Modelo A1- Auditoria às Disponibilidades

(Inspeção Física ao Fundo de Maneio às ----- horas do dia -----/-----/-----)

Notas e Moedas em Dobras		
Valor Facial	Quantidade	Valor Total
500,00		
1.000,00		
2.000,00		
5.000,00		
10.000,00		
20.000,00		
50.000,00		
100.000,00		
Subtotal (1)		

Documento de Despesas				
Clas. Orçamental	Entidade	Doc. Número	Data	Valor
Subtotal (2)				

A soma total dos valores e documentos existentes em Fundo de Maneio ascendia em dobras a -----

Auditor
.....

Responsável pelo Fundo de Maneio
..... |

Observações:



ANEXO 8

INSPEÇÃO FÍSICA AO CAIXA

Modelo A2- Auditoria às Disponibilidades

(Inspeção Física à caixa às ----- horas do dia -----/-----/-----)

Notas e Moedas em Dobras		
Valor Facial	Quantidade	Valor Total
500,00		
1.000,00		
2.000,00		
5.000,00		
10.000,00		
20.000,00		
50.000,00		
100.000,00		
Subtotal (1)		

Notas e Moedas Estrangeiras				
Dívida	Valor Facial	Quantidade	Câmbio	Valor
Subtotal: (2)				

Cheque para depósito				
Banco	Sacador	Número	Data	Valor
Subtotal (3)				

A soma total dos valores e documentos existentes em Caixa ascendia em dobras a -----

Auditor
.....

Tesoureiro
.....

Observações:



ANEXO 9

RECONCILIAÇÃO BANCÁRIA

Modelo B1 - Resumo dos saldos e das reconciliações bancárias

Auditoria reportada a ----/----/-----

Conta de Razão n.º	Conta Bancária n.º	Banco	Saldo em Banco	Itens de Reconciliação				
				Cheques pendentes		Depósitos e transferências em trânsito		Saldo pelo Razão
				Valor	Número	Valor	Número	
TOTALS								

Auditor

Tesoureiro

.....

.....



ANEXO 11

TESTE AS DIVIDAS DOS FORNECEDORES/CLIENTES

Modelo D1- Teste às dívidas aos fornecedores/cliente

Auditoria reportada a/...../.....

Nome do Fornecedor	Com base na Informação do Fornecedor				Com base na Secção de Contabilidade						Diferença apurada	
	Facturas em Dívida			Saldo em Dívida	Facturas em Dívida			Factura em recepção e Conferência				Saldo em Dívida
	N.º	Data de Registo	Valor		N.º	Data de Registo	Valor	N.º	Data	Valor		

OBS:

Auditor

.....

Chefe de Secção de Contabilidade

.....



ANEXO 12

Anexo _____

Matriz de Risco por Entidade

Fatores de risco	Ref.ª	Receitas e contas a receber	Despesas e contas a pagar	Imobilizado	Recursos Humanos	Existências	Tesouraria	Sistemas de informação	Contabilidade
1. Materialidade	> 10%								
2. Volume de transações	> 100								
3. N.º de saldos a controlar	> 50								
4. N.º de técnicos afetos ao processo	2 < ; > 10								
5. Experiência de responsáveis pelo processo	Baixa								
6. Alteração de responsáveis de processo	Sim								
7. Formalização de procedimentos	Não								
8. Segregação de funções	Não								
9. Processamento manual	Total								
10. Probabilidade de transações não registadas	Elevada								
11. Probabilidade de transações registadas incorretamente	Elevada								
12. Volume de anulações de transações	> 10								
13. Desatualização da informação	> 2 meses								
14. Organização dos documentos	Má								
15. Existência de interfaces entre aplicações	Sim								
16. Acesso a dados-mestre restringidos	Não								
17. Exceções de controlo identificadas no passado	1 Alto Risco								
Resultado da área									
		0	0	0	0	0	0	0	0



ANEXO 13

ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

- Ficha Técnica;**
- Sumário Executivo;**
- Índice;**
- Glossário;**
- Lista das Siglas e Abreviaturas;**
- Parte Introdutória**
 - ✓ Fundamentos, Âmbito e Objetivos de Auditoria;
 - ✓ Enquadramento Legal;
 - ✓ Identificação dos Responsáveis;
 - ✓ Metodologia e Procedimentos;
 - ✓ Condicionantes e Grau de Colaboração dos Responsáveis;
 - ✓ Relatório do Órgão do Controlo Interno;
 - ✓ Contraditório.
- Resultado de Ação ou Parte Expositiva;**
 - ✓ Avaliação dos Sistemas de Controlo Interno e de Gestão;
 - ✓ Desenvolvimento dos Trabalhos de Auditoria;
 - ✓ Análise Económico-financeira;
 - ✓ Análise da Legalidade e da Regularidade;
 - ✓ Apreciação da Gestão (Economia, Eficiência e Eficácia);
 - ✓ Avaliação de Outros Aspetos.
- Conclusões**
- Recomendações;**
- Eventuais irregularidades e Infrações Financeiras;**
- Opinião do Auditor; e**
- Anexos.**



ANEXO 14

QUESTIONÁRIOS

1. Contabilidade

1.1 GERAL

Item	Questionário	Resposta		OBS
		S	N	
1	Existe organograma que descreva os níveis hierárquico-funcionais e que permita uma apropriada distribuição de funções e de competências?			
2	Existe manual de procedimentos ou regulamento interno para esta área?			
3	Existem controlos de verificação da total, correta e atempada remessa de contas?			
4	Para a contabilidade orçamental é utilizada a classe (8 e 9) contas de controlo orçamental e de ordem?			
5	São efetuados lançamentos contabilísticos relativamente a: a) Aprovação do orçamento; b) Alterações orçamentais; c) Cabimentos; d) Compromissos; e) Final da gerência.			
6	São seguidos os seguintes princípios orçamentais: a) Princípio da anualidade (anual); b) Princípio da unidade e universalidade; c) Princípio do equilíbrio; d) Princípio da especificação; e) Princípio da proibição da consignação; f) Princípio da não compensação.			
7	São preenchidas notas sobre o processo orçamental e respetiva execução aos Anexos às demonstrações financeiras			
8	Existe uma descrição sumária da organização do arquivo dos documentos de suporte?			
9	É utilizado o SIGOF, ou qualquer um dos seus módulos (SIM, E-gov,...), para registo das operações contabilísticas? Em caso contrário, qual a aplicação utilizada?			



1.2 RECONCILIAÇÕES BANCÁRIAS

Item	Questionário	Resposta		OBS
		S	N	
1	Todas as contas bancárias são conciliadas mensalmente?			
2	Estas conciliações são preparadas dentro de um prazo de tempo razoável?			
3	As conciliações são preparadas em formulário padronizado que indique todos os detalhes necessários a um perfeito julgamento quanto à normalidade das pendências, tais como: a) Datas de emissão dos cheques? b) Número do cheque? c) Datas de avisos bancários? d) Nomes dos beneficiários dos cheques? e) Natureza dos pagamentos? f) Natureza das demais pendências (cobranças, desconto de títulos, juros, comissões, etc.)? g) Datas das liquidações posteriores?			
4	A pessoa que prepara as conciliações bancárias exerce funções independentes das de: a) Preparar cheques? b) Assinar cheques? c) Autorizar pagamentos? d) Efetuar recebimentos? e) Manusear comprovantes? f) Caixa de um modo geral? g) Lançamentos contabilísticos?			
5	Quanto à mecânica de preparo das conciliações bancárias, a pessoa encarregue, adota os seguintes procedimentos: a) Compara os saldos de abertura dos extratos para o mês de conciliação, com os saldos do fecho do mês anterior?			

2. Tesouraria

2.1 GERAL

Item	Questionário	Resposta		OBS
		S	N	
1	Existe manual de procedimentos ou regulamento interno para esta área?			
2	Os montantes inscritos nos mapas de recebimentos e pagamentos são revistos periodicamente e, comparados com o orçamentado nas respectivas rubricas e outros mapas?			
3	Existe uma autorização formal relativamente a quem pode autorizar a constituição de fundos de caixa e a abertura e cancelamento de contas bancárias?			
4	As contas bancárias apenas são abertas / encerradas após autorização das pessoas com competências para tal ou através de deliberação emanada pela direção?			



5	Existe um inventário das contas bancárias ativas e das assinaturas das pessoas que as podem movimentar e autorizar?			
6	Esse inventário é atualizado e reconciliado periodicamente com os registos contabilísticos existentes?			
7	Encontra-se implementado o sistema de "Home Banking"?			
8	A utilização do "Home Banking" está restringida apenas a pessoas autorizadas?			
9	Estão definidos perfis de utilização do "Home Banking"?			
10	Existem restrições quanto ao acesso às disponibilidades e aos recebimentos e ao seu depósito a colaboradores tesouraria?			
11	Existe uma adequada segregação das funções de custódia física das disponibilidades e dos recebimentos e de registo e controlo contabilístico, designadamente quanto ao seguinte: a) Preparação de reconciliações bancárias? b) Autorização da anulação de contas incobráveis, concessão de descontos (isenções) e aceitação de devoluções de clientes e outros devedores? c) Emissão de faturas, escrituração das contas a receber e preparação de balancetes de clientes e outros devedores?			
12	No caso dos recebimentos de cheques, a abertura de correspondência é efetuada por uma pessoa responsável e que executa funções independentes de: a) Preparação de reconciliações bancárias? b) Controlo e registo das contas individuais de clientes? c) Registo das contas da razão geral?			
13	Quando os cheques e ordens de pagamento são recebidos por correio, é preparada uma relação contendo todos os detalhes dos recebimentos (como por exemplo: nomes, valor, número do cheque, banco, etc...)?			
14	O responsável pela preparação dessa relação, possui funções independentes de: a) Preparar depósitos bancários? b) Registrar os créditos de clientes nas contas individuais do razão? c) Efetuar lançamentos no razão? d) Responsável pelos fundos de caixa?			
15	A soma dos meios de pagamento recebidos por correio, após relacionados, são imediatamente entregues ao caixa mediante listagem própria?			
16	No ato da abertura da correspondência, todos os cheques são imediatamente endossados para depósito, e relacionados para efeitos de lançamento nas contas correntes e posterior conferência independente dos montantes depositados?			
17	Todos os valores recebidos em numerário ou em cheque são depositados na sua totalidade e diariamente?			



18	Caso não o sejam, estes valores são guardados em cofres ou outros sistemas que previnam o seu roubo?			
19	A preparação dos depósitos é feita por pessoa distinta da que efetua os depósitos nos bancos e os registos contabilísticos?			
20	Os depósitos são efetuados por cada funcionário que procedeu à cobrança ou pelo responsável pelos serviços?			
21	A cópia do talão de depósito bancário, anexa aos documentos de caixa, contém os detalhes discriminativos dos cheques depositados?			
22	A cópia do talão de depósito retorna a pessoa diferente daquela que preparou o depósito?			
23	É efetuada uma comparação posterior aos depósitos por pessoa distinta da que preparou e efetuou os depósitos? 23.1 - Essa comparação é efetuada entre os montantes do talão de depósito e os montantes dos recebimentos, de modo a comprovar que o que foi depositado representava de facto aquilo que foi recebido?			
24	Para além dessa comparação, também é efetuada entre os depósitos feitos e os créditos contabilizados nas contas individuais de clientes ou outras contas do razão geral?			
25	O controlo e investigação, dos cheques devolvidos são efetuados por colaboradores diferentes dos que têm acesso às cobranças e preparação dos talões de depósito?			
26	A tesouraria envia diariamente à contabilidade, os documentos relativos à movimentação da tesouraria juntamente com o balancete de caixa?			
27	É efetuada comparação dos montantes cobrados face ao tipo de serviço prestado pela entidade / ou receita definida por lei?			
28	Existe um montante limite para os pagamentos e compras a dinheiro?			
29	Existe fundo fixo de caixa e regras definidas para a utilização do mesmo?			
30	Além das atribuições de guarda de numerário, o caixa mantém sob a sua custódia outros valores?			
31	Além do caixa, alguém mais possui a chave do cofre onde é mantido o numerário em caixa?			
32	As pessoas que trabalham na tesouraria possuem funções independentes de: a) Preparar faturas? b) Manter registo de prestações de serviços? c) Acesso às contas individuais de contas a receber? d) Autorizar créditos? e) Aprovar descontos (isenções), devoluções ou abatimentos?			
33	Os documentos de caixa são numerados?			
34	A preparação dos documentos de caixa é suficiente para evitar alterações como:			



	a) Importâncias em dinheiro? b) Natureza dos gastos? c) Datas?			
35	Os documentos de caixa (quando não existe documento comprovativo de suporte à despesa) discriminam detalhadamente a natureza dos gastos?			
36	Os documentos de caixa são assinados pelos colaboradores que efetuam o pagamento das Importâncias?			
37	Existem vales de caixa?			
38	Os fundos de caixa são periodicamente, e sem pré aviso, contados por um colaborador com poderes para tal e funções independentes das de caixa?			
39	Os resultados dessas contagens de caixa são arquivados para consultas futuras?			
40	Especialmente nos casos em que não é utilizado o sistema de fundo fixo de caixa: a) O montante de dinheiro é mantido a um nível razoavelmente mínimo, segundo as necessidades normais para atendimento de pagamentos? b) As folhas de caixa ou documento equivalente são registados numa base diária? c) Os débitos e créditos são totalizados? d) A caixa é encerrada diariamente?			
41	É efetuada uma reconciliação diária (no final do dia) do total movimentado pela tesouraria (numerário em caixa, depósitos bancários, cheques emitidos, pagamentos em numerário efetuados, ...), face aos registos efetuados nos mapas de tesouraria? Essa reconciliação é efetuada por pessoa independente à movimentação de fundos e registo dos mapas?			
42	A emissão de cheques e ordens de transferência requerem sempre a assinatura de dois responsáveis independentes, de acordo com um critério definido pela Administração?			
43	Os cheques e ordens de transferência para assinatura são sempre acompanhados de um processo de pagamento, composto pela requisição interna, nota de encomenda, guia de entrada em armazém e fatura do fornecedor, devidamente conferido e aprovado?			
44	Esta documentação é verificada seletivamente quanto às duas assinaturas exigidas?			
45	É permitido ou, prática comum, serem assinados cheques em branco?			
46	Sempre que se verifique a alteração na relação dos responsáveis autorizados a obrigar a entidade, é obtida dos bancos a confirmação escrita de que os seus registos foram devidamente atualizados?			

2.2 PAGAMENTOS AO PESSOAL

47	Quando o pagamento é efetuado por transferência bancária, o ficheiro de suporte à transferência é obtido automaticamente pela aplicação informática?			
48	É realizada uma conferência entre os dados de processamento e os registos produzidos para a transferência bancária?			
49	O valor constante deste ficheiro é o valor líquido a			



	pagar?			
50	A relação discriminativa dos salários a serem creditados nas contas individuais dos empregados, enviada ao banco: a) contém o código relativo ao número da conta corrente do beneficiário, nome do empregado e o salário líquido? b) é confirmada por amostragem antes de ser enviada ao banco com o valor do salário líquido constante das folhas de pagamento, por um funcionário independente das funções: b.1 - de preparação da folha de pagamento? b.2 - de preparação da relação enviada ao banco?			
51	A cópia da relação enviada ao banco é devolvida à entidade, contendo evidência (autenticação) da agência bancária, de que tal relação foi realmente aquela enviada e processada pelo banco?			
52	A pessoa que envia a relação aos bancos: a) Participa na preparação das folhas de pagamento? b) Participa na preparação da relação?			
53	Quando o pagamento é efetuado por cheque, este é emitido pelo valor líquido da folha de pagamento?			
54	Os responsáveis com competência para assinar cheques, recebem pelo menos um resumo das folhas de pagamento para seu conhecimento?			
55	A sequência numérica dos cheques é devidamente controlada?			
56	Os cheques não utilizados são devidamente controlados?			



ANEXO 15

PROCEDIMENTOS

3. Imobilizado S/N ou SAT/INSAT

1. Rever se os movimentos nas contas estão de acordo com as políticas da administração e cabimentado nas rubricas da despesa referentes a bens corpóreos. Verificar a concretização dos compromissos de compra de imobilizado nas notas às Demonstrações Financeiras do ano anterior.

2. Confirmar a existência de um inventário e cadastro de todos os bens da entidade.

--	--	--

3. Confirmar se os bens de entidade se encontram registados, avaliados e classificados no inventário.

--	--	--

4. Verificar se os bens inventariados encontram-se registados na contabilidade.

--	--	--

5. Identificar o ano de aquisição dos bens, comparar com o documento que atribui essa posse à entidade e verificar se a valorização está em conformidade com a legislação em vigor.

--	--	--

6. Identificar, através dos anos de aquisição, bens eventualmente obsoletos ou não utilizados registados nas contas, face a depreciação moral e necessidades de substituição. Atender igualmente aos bens não necessários à atividade.

--	--	--

7. Consultar relatórios de auditoria anteriores e contagens de imobilizado.

--	--	--

8. Verificar a existência de um ficheiro de imobilizado corpóreo, e analisar a forma como se encontra organizado.

--	--	--



9. Confirmar que o ficheiro de imobilizado se encontra actualizado.

--	--	--

10. Confirmar se existe um arquivo de aquisições de Imobilizado, contendo toda a documentação relativa a tais aquisições.

--	--	--

11. Obter um mapa de imobilizado onde conste o montante existente no início do período, adições, abates, transferências, depreciações e o montante relativo ao final da gerência.

11.1 Comparar esses montantes com os registos contabilísticos.

12. Verificar um conjunto de adições mais significativas, efectuando o seguinte trabalho:

12.1 Verificar a sua aprovação, de acordo com a legislação em vigor, normas ou regulamentos internos.

12.2 Rever os documentos de suporte (Factura / Nota de Débito / Nota Interna de abate) referentes à transacção e respectivos pagamentos.

12.3 Se os bens são construídos pela própria entidade, verificar a correcção da valorimetria utilizada (mão-de-obra, materiais e gastos gerais de fabrico) e a respectiva contabilização.

12.4 Examinar fisicamente o bem e determinar se o mesmo deve ser capitalizado ou considerado como despesa do período.

12.5 Se a adição deveu-se a uma transferência da posse do bem entre entidades, verificar os documentos de aquisição do bem pela antiga entidade detentora.

12.6. Nesta situação, verificar se a entidade contabilizou o bem de forma correcta, tendo em conta a valorização de acordo com as regras do plano de contas em vigor e o cálculo da sua depreciação.



12.7 Verificar os registos efetuados no ficheiro do imobilizado e comparar com os montantes inscritos nos respetivos mapas.

--	--	--

13. Verificar se há abates não registados procedendo do seguinte modo:

13.1 Comparar os abates inscritos no respetivo mapa com os abates efetuados pela entidade no período, através da análise às diminuições inscritas nos bens de imobilizado nas demonstrações financeiras e anexos.

13.2 Comparar os abates efetuados, por via de transferência de posse e, inscritos nos respetivos mapas, com as diminuições inscritas nos bens de imobilizado nas demonstrações financeiras e anexos.

13.3 Analisar as mais ou menos-valias obtidas com a venda de imobilizado.

13.4 Inquirir os responsáveis sobre abates.

13.5 Investigar prováveis reduções da cobertura de seguros de imobilizado.

14. Verificar um conjunto de abates mais significativos, mediante o seguinte:

14.1 Verificar os abates inscritos no respetivo mapa.

14.2 Verificar os abates efectuados, por via de transferência de posse e, inscritos no respetivo mapa.

14.3 Rever se há autorização, a nível adequado, para efectuar a venda e/ou abate.

14.4 Examinar documentos de suporte (Factura / Nota de Débito / Nota Interna de abate) referentes à transacção e confirmar o recebimento.

14.5 Assegurar que o tratamento contabilístico é efectuado de forma correcta.

14.6 Verificar se a venda foi efectuada por um valor razoável.



14.7 Eventuais perdas ou ganhos resultantes da venda ou abate foram contabilisticamente relevados.

14.8 As amortizações acumuladas foram devidamente eliminadas das contas.

14.9 Se as adições ou abates forem efectuadas entre entidades relacionadas, obter elementos para eventual inclusão nas notas às demonstrações financeiras.

15. Obter uma lista detalhada de todos os custos com reparações e manutenção.

15.1 Comparar essa lista com os registos contabilísticos.

15.2. Verificar as grandes reparações e se foi efetuada alteração ao montante registado na contabilidade, bem como o conseqüente aumento da sua vida útil e do valor da depreciação.

15.3 Para as grandes reparações obter os documentos de suporte.

16. Confirmar a existência, a titularidade e registo dos bens incluídos no referido mapa relativamente ao final do ano, nomeadamente sobre a existência de ónus ou encargos:

16.1 Para Edifícios e Terrenos pedir Certidão à entidade responsável.

16.2 Para propriedades arrendadas, confirmar com os contratos de arrendamento. No caso de propriedades pertencentes à entidade, alugadas a terceiros, verificar a titularidade na Certidão antes referida.

16.3 Efectuar confirmação física de bens seleccionados.

16.4 No que respeita a veículos e outros bens móveis sujeitos a registo, pedir Certidão à respectiva entidade responsável.



17. Efetuar testes às amortizações da gerência, utilizando a seguinte abordagem:

17.1 Rever os critérios utilizados e a consistência da utilização dos mesmos, face à legislação aplicável.

17.2 Testar as amortizações numa base global ou numa base individual.

18. No caso de ter sido efectuada uma reavaliação verificar se a mesma foi correctamente elaborada, nomeadamente:

18.1 Se a legislação aplicável foi adequadamente utilizada.

18.2 Se existe suporte documental devidamente elaborado relevando a forma como a reavaliação foi efectuada.

18.3 Rever os cálculos efectuados e os registos relativos à reavaliação, numa base de teste.

19. Verificar a existência de ajustamentos, de valor significativo, perceber o motivo desses ajustamentos e comparar o mapa de registo do imobilizado com os registos contabilísticos.

--	--	--

20. Obter uma relação dos compromissos de compra de bens do imobilizado corpóreo, com referência à data das Demonstrações Financeiras indicando:

20.1 Compromissos autorizados, mas ainda não contraídos.

20.2 Compromissos já formalmente assumidos.

21. Analisar a relação dos compromissos assumidos através da revisão da correspondência, atas da administração, contratos e discussão com os responsáveis.

--	--	--

22. Verificar a informação preparada para inclusão nos

--	--	--



Anexos às Demonstrações Financeiras relativa ao imobilizado está correcta.

23. Assegurar que a informação contida no ficheiro é adequada e suficiente e que as informações elaboradas pela entidade satisfazem os Procedimentos Contabilísticos Geralmente Aceites.

--	--	--

24. Em situações de transferência de dados entre aplicações, relacionado com este processo, verificar os controlos de integração de informação

--	--	--

4. Existências

1. Comparar as existências à data do Balanço com as referentes ao ano anterior.

--	--	--

2. Investigar se existem diferenças significativas, anotando as justificações obtidas e verificar a razoabilidade das mesmas.

3. Obter mapa resumo contendo o total relativo à aquisição de existências.

3.1. Comparar os totais do mapa com os registos contabilísticos.

4. Comparar a rotação de stocks entre as duas gerências. Investigar e justificar eventuais variações e tendências.

--	--	--

5. Verificar o tipo de inventário que a entidade utiliza e analisar os registos existentes.

--	--	--

6. Confirmar que são feitas regularmente contagens físicas

--	--	--



de existências, ou, no caso de se tratar de inventário permanente, se são efectuados alguns testes por amostragem ao longo do ano.

7. Verificar a atualização dos registos individuais dos bens em armazém, os quais devem ser corrigidas sempre que são efetuadas contagens. Verificar a forma como se encontram organizados aqueles registos.

--	--	--

8. Verificar se o departamento de contabilidade recebe os relatórios das contagens físicas com as diferenças encontradas, entre o que está em inventário e o que existe na realidade:

8.1 Verificar se estes relatórios chegam à contabilidade de forma tempestiva, completa e revistos por pessoa responsável.

8.2. Verificar se foram efectuados ajustamentos aos montantes inscritos nas contas.

9. Confirmar se os registos são efectuados nas fichas de existências, por pessoas diferentes das que procedem ao seu manuseamento.

4.1 CONTAGENS FÍSICAS

10. Procedimentos antes das contagens:

10.1 Obter uma relação das existências mantidas em poder de terceiros que são propriedade da entidade. Considerar a hipótese de efetuar contagens ou de solicitar a confirmação das quantidades, directamente da entidade que as mantém à sua guarda.



NB: Considerar as contagens a realizar nos vários locais e decidir os que devem ser visitados pelo auditor. Após decisão, fazer reunião com a equipa de trabalho de auditoria e informar sobre:

- Hora das contagens;
- Localização exacta das instalações;
- Particularidades da contagem;
- Itens que devem ser seleccionados

11. Obter as instruções escritas preparadas pelo funcionário responsável pelo aprovisionamento das existências. Ler e discutir os procedimentos com o pessoal da entidade encarregado da contagem.

--	--	--

12. Observar a adequabilidade dos controlos, no que se refere à movimentação de produtos entre as diversas áreas de contagem.

--	--	--

13. Assegurar que todos os artigos de baixa rotação e obsoletos foram identificados fisicamente e incluídos nas listagens finais de contagem.

--	--	--

14. Assegurar que os procedimentos utilizados, em relação a artigos recebidos e expedidos, durante a contagem física são adequados e se processam de acordo com as instruções. Obter elementos para corte de operações, nomeadamente registar as últimas entradas e saídas.

--	--	--

15. Observar a adequabilidade dos papéis de contagem a utilizar e a folha resumo onde serão inscritas as quantidades totais dos itens a contar.

--	--	--

16. Contagem propriamente dita:



16.1. Realizar as contagens conforme o planeamento prévio. Observar a adequabilidade dos procedimentos de contagem que estão a ser seguidos. Concluir sobre a fiabilidade da contagem física.

--	--	--

16.2. Efectuar contagens físicas numa base de teste. Deverá ter em atenção o seguinte:

- Seleccionar itens de valor significativo.
- Seleccionar itens a partir da observação física.
- Seleccionar itens a partir dos ficheiros.

16.3. Deixar evidência adequada das contagens efetuadas de forma a possibilitar subsequente comparação com as listagens finais.

16.4. Obter elementos para corte de operações.

16.5. Listar artigos de fraca rotação e obsoletos.

16.6. Obter elementos sobre controlo de etiquetas.

16.7. Antes de abandonar o local da contagem obter fotocópias da folha resumo e de algumas folhas de contagem preparadas pelo funcionário responsável.

17. Preencher durante e/ou após a contagem o seguinte questionário:

17.1 O funcionário responsável do aprovisionamento emitiu instruções escritas?

17.2 Efectuaram-se reuniões com o responsável pelo departamento ou com outros colaboradores para esclarecer métodos e procedimentos a utilizar na contagem?

17.3 Foi efectuada a contagem de todo o stock? Indicar o que foi contado pelo funcionário responsável da entidade.

17.4 Foi efectuada a supervisão da contagem por pessoal administrativo?



17.5 Foram utilizadas etiquetas de contagem?

17.6 Se não foram utilizadas, foi utilizado algum sistema alternativo que garanta um controlo adequado das contagens efetuadas?

17.7 Se foram utilizadas etiquetas, foi a sua emissão controlada pela entidade?

17.8 Se foram utilizadas etiquetas, descrever o controlo em folha anexa a este questionário juntando fotocópia da folha de controlo utilizada.

18. A arrumação dos materiais / artigos / mercadorias nos armazéns:

18.1 A arrumação das mercadorias nos armazéns:

- é adequada?
- é razoável?
- é suficiente?

18.2. A entidade utiliza o sistema de inventário permanente?

18.3. Foram anotados os produtos que apresentavam sinais de fraca rotação e obsolescência e/ou defeitos?

18.4. Foi efetuado um adequado corte de operações (cut-off)?

12.13. Anexar contagens efetuadas pelo funcionário responsável da entidade e, quando aplicável, pelos técnicos da empresa/entidade contratada para o efeito.

19. Listar os últimos documentos emitidos antes das contagens físicas referentes a:

13.1 Matérias-primas / Mercadorias.

13.2 Últimas entradas.

13.3 Últimas saídas.



13.4 Conclusão global sobre as contagens (riscar o que não interessar): “Na minha opinião, os procedimentos e métodos utilizado na contagem física de existências da

_____, efetuada em

_____/_____/_____

foram adequados (não foram adequados) e (não) permitem uma adequada inventariação das

existências em armazém (em produção) naquela data.”

--	--	--

14 Após contagem física:

14.1 Obter as folhas ou mapas resumo das contagens efectuadas e testar a sua razoabilidade:

14.1.1 Verificar se as mesmas correspondem às contagens, assistidas pelos auditores, e se os valores indicados cruzam com os seus papéis;

14.1.2 Verificar se há adições ou eliminações subsequentes à contagem (comparar as folhas ou mapas com as fotocópias que se obtiveram durante a contagem);

14.2 Testar a sumarização da contagem física e verificar se os totais de cada conta concordam com os valores registados no balancete e nas demonstrações financeiras;

14.3 Testar as quantidades da seguinte forma:

14.3.1 Comparar os resumos finais com as

14.3.2 listagens preparadas durante as contagens;

14.3.3 Efectuar trabalho inverso, para outros itens.



14.4 Testar o corte de operações. Para isso:

14.4.1 Seleccionar um conjunto de guias de remessa ou de saída de stock emitidas antes do fecho e um outro conjunto emitido após o fecho e verificar que as saídas de stock e correspondente facturação foram correctamente registados no período a que correspondem;

14.4.2 Seleccionar um conjunto de guias de entrada ou documento equivalente de recepção de existências, emitidos antes e depois do fecho, e efetuar idêntico trabalho ao indicado no ponto anterior.

14.5 Utilizar de preferência os documentos e elementos recolhidos durante a contagem física.

14.6 Verificar se as existências se encontram registadas de acordo com o preconizado no plano de contas.

14.7 Verificar se as existências saem de armazém, apenas, mediante a apresentação de requisição interna devidamente autorizada.



5. Compras e contas a pagar

1. Identificar os procedimentos e mapas de controlo implementados pelos responsáveis pela gestão de contas a pagar para identificação, análise e validação dos seguintes aspectos:

- a) Principais ou mais significativos fornecedores;
- b) Pagamentos a fornecedores por caixa;
- c) Saldos de natureza devedora;
- d) Fornecimentos obtidos e ainda não facturados pelos fornecedores;
- e) Devoluções para as quais não tenham sido emitidas notas de crédito pelo fornecedor;
- f) Anulação de débitos com notas de crédito recebidas.

2. Com base no balancete de terceiros efectuar as seguintes análises:

- a) Número e montantes para cada tipo de transacções (facturas; notas de crédito; pagamentos por caixa; ajustamentos);
- b) Número e montantes dos saldos de natureza devedora;
- c) Preços médios das principais componentes de custo;
- d) Natureza e frequência dos ajustamentos introduzidos e razões dos mesmos.

3. Com base no mapa Relação dos Encargos Assumidos e Não Pagos Durante a Gerência analisar o montante de despesas não pagas por rubrica da despesa.

--	--	--

4. Comparar se os totais inscritos neste mapa estão reflectidos no balancete de terceiros.

--	--	--



5. Análise da composição dos fornecedores:

- a) Número e saldos médios.
- b) Antiguidade dos saldos.
- c) Identificação dos principais fornecedores.

6. Análise das compras:

- a) Valores das compras de bens e de serviços.
- b) Compras / maiores fornecedores.
- c) Volume das compras processadas em cada mês.
- d) Compromissos em aberto relacionados com compras.

7. Analisar e investigar movimentos pouco usuais entre a gerência corrente e a gerência anterior e em relação aos valores orçamentados.

--	--	--

8. Comparar a listagem de fornecedores da gerência com a da gerência anterior e investigar as principais alterações ou variações.

--	--	--

9. Comparar o saldo médio de compras para os últimos meses do período com o do ano anterior.

--	--	--

10. Verificar se os compromissos assumidos e não pagos no ano anterior transitaram para o orçamento da gerência.

--	--	--

11. Comparar os pagamentos subsequentes ao final da gerência com os saldos de fornecedores naquela data.

--	--	--



12. Comparar os acréscimos de custos com

compras no final da gerência e a percentagem total das compras da gerência e a percentagem dos débitos de fornecedores com a gerência anterior.

--	--	--

13. Investigar situações pouco usuais entre a gerência corrente, a gerência anterior e o orçamento, relacionadas com: Devoluções, descontos e abatimentos, e destes com as compras.

--	--	--

14. Investigar movimentos pouco usuais entre a gerência corrente, a gerência anterior e o orçamento, relacionados com: Pagamentos por dia, semana e mês; relação entre o nível de pagamentos e as compras.

--	--	--

15. Assegurar que as compras de valores significativos são desencadeadas com a elaboração de requisições internas (do serviço requisitante) e de requisições externas/pedidos de encomenda devidamente autorizados.

--	--	--

16. Verificar se todos os documentos relacionados com a compra (requisição interna; requisição externa/pedido de encomenda; guia de remessa; factura) constituem um conjunto e são arquivados.

--	--	--

17. Verificar se todas as facturas são verificadas em presença dos documentos de encomenda e transporte (ou listagem de serviços obtidos), e só depois registados e aprovados para pagamento.

--	--	--

18. Assegurar que as devoluções são efectuadas em impressos adequados para o efeito e devidamente fundamentadas.

--	--	--

19. Verificar que todos os contratos de fornecimento são suportados posteriormente por facturas, após a sua satisfação.

--	--	--



20. Verificar que as contas de fornecedores são regularmente reconciliadas.

--	--	--

21. Verificar que as reconciliações das contas correntes são preparadas por responsável independente de quem emite facturas, registos e conferência das contas correntes de fornecedores.

--	--	--

22. Em situações de transferência de dados entre aplicações, relacionado com este processo, verificar os controlos de integração de informação.

--	--	--

23. Seleccionar para teste os meses que evidenciem comportamentos anormais em relação à média, tendo em consideração os resultados e as informações resultantes da revisão analítica.

--	--	--

24. Na sequência da realização dos testes substantivos verificar e deixar evidência do trabalho sobre:

- a) Necessidades do serviço ou bem;
- b) Procedimento de aquisições;
- c) Adequabilidade formal das facturas;
- d) Correspondência das facturas com os outros documentos da compra (guias de remessa, guias de entrada, etc.);
- e) Correção das somas, multiplicações, deduções.
- f) Preços e descontos.
- g) Classificação e contabilização;
- h) Pagamento e comprovativo de quitação;
- i) Aplicação das imposições fiscais concernentes;
- j) Validade e adequabilidade da documentação de suporte para efeitos fiscais.



25. No final do ano articular trabalho desta área com a de stocks e certificar procedimentos de corte de operações, no que se relaciona com a compra de materiais.

--	--	--

26. Testar a conversão dos débitos em moeda estrangeira ao câmbio de final de ano, certificando a contabilização das diferenças de câmbio apuradas.

--	--	--

27. Com base no balancete de fornecedores seleccionar, alguns saldos para circularização procedendo também ao seguinte trabalho:

I. Para as respostas recebidas:

a) Registrar os saldos na folha de controlo de circularização;

b) Solicitar a preparação de reconciliações para as respostas não concordantes;

II. Para os fornecedores que não responderam nos 15 dias seguintes à expedição do 1º pedido, enviar novo pedido, com a expressão "2º Pedido" inscrita a vermelho no canto superior direito.

III. Caso não haja qualquer resposta utilizar processos alternativos de confirmação através do acompanhamento do saldo, isto é, verificar pagamentos subsequentes, encontro de contas, etc.

IV. Encerrar circularização e elaborar mapa resumo com resultados.



6. Vendas/Prestação de serviços e contas a receber

1. Comparar os saldos de clientes (por subconta) e o prazo médio de recebimentos, com o ano anterior, investigando diferenças e dando especial ênfase à razoabilidade das explicações obtidas. Comparar as prestações de serviços executadas, a nível financeiro, com as orçamentadas.

--	--	--

2. Rever o balancete de clientes à data do Balanço e verificar:

a) A consistência dos saldos mais significativos com os clientes mais importantes;

b) A adequabilidade das provisões constituídas para cobranças duvidosas;

c) A existência de saldos credores investigando a sua natureza;

3. Relativamente às prestações de serviços:

a) Obter mapa com as prestações de serviços mensais, por natureza. Comparar com o período anterior, investigar flutuações ou tendências e verificar a sua consistência, discutir com a entidade;

b) Comparar as prestações de serviços anuais com o orçamento;

c) Comparar as prestações de serviços com os recebimentos.

4. Rever o arquivo das notas de crédito emitidas, após o final do ano, relacionadas com anulação das prestações de serviços efectuadas no período em análise. Considerar a necessidade de se constituírem provisões e de se efectuarem ajustamentos em custos/prestações de serviços.

--	--	--

5. Verificar, com referência à data de fecho, a eventual

--	--	--



existência de serviços efectuados, antes daquela data, e não cobrados tendo em atenção:

- a) Informação sobre os serviços;
- b) Em caso contrário, verificar os motivos das prestações de serviços.

6. Analisar sequência numérica dos diversos arquivos: facturas, notas de débito, recibos, notas de crédito, etc., e concluir sobre a forma como os referidos arquivos se encontram organizados.

--	--	--

7. Se a entidade presta serviços públicos, através da consulta do arquivo de facturas/recibos, verificar se em todas elas é indicado o tipo de serviço efectuado.

--	--	--

8. A partir do arquivo de notas de crédito emitidas, verificar se é inscrito o número da factura/nota de débito a que diz respeito.

--	--	--

9. Para os meses mais significativos, constantes dos mapas de facturação, seleccionar as prestações de serviços mais significativas, incluindo notas de crédito, e realizar as seguintes tarefas:

- a) Verificar a cópia da factura, confirmando o seu preenchimento (n.º(s) de contribuinte, descrição, numeração, etc.);
- b) Testar cálculos;
- c) Comparar preços com as tabelas em vigor;
- d) Verificar a contabilização na conta corrente do cliente;
- e) Verificar recebimentos, depósitos e emissão de recibo;



f) Para as notas de crédito seleccionadas: verificar adequabilidade do seu preenchimento; comparar com a respectiva factura/nota de débito, e obter explicação para a sua emissão, verificando autorização e contabilização.

--	--	--

10. Com base no balancete de clientes seleccionar alguns saldos para circularização procedendo também ao seguinte trabalho:

10.1 Para as respostas recebidas:

- a) Registrar os saldos na folha de controlo de circularização.
- b) Solicitar à entidade a preparação de reconciliações para as respostas não concordantes.
- c) Investigar os itens de reconciliação antigos levando em linha de conta a necessidade de serem provisionadas a 100%.

10.2 Para os clientes que não responderam nos 15 dias seguintes à expedição do 1º pedido, enviar novo pedido, com a expressão "2º Pedido" inscrita a vermelho no canto superior direito.

10.3 Caso não haja qualquer resposta utilizar processos alternativos de confirmação, nomeadamente o acompanhamento do saldo e recebimentos subsequentes, encontro de contas, etc.

10.4 Encerrar circularização e elaborar mapa resumo com resultados da circularização e dos procedimentos alternativos.

11. Para um dia seleccionado aleatoriamente verificar a facturação relativa aos serviços prestados.

--	--	--

12. Em situações de transferência de dados entre aplicações, relacionado com este processo, verificar os controlos de integração de informação

--	--	--



7. Recursos humanos

1. Confirmar que os responsáveis pela gestão efectuam revisões e outros testes com vista a assegurar que os registos contabilísticos merecem credibilidade quanto a:

a) Custos com pessoal, incluindo outros benefícios sociais, por departamentos;

b) Custo médio por trabalhador por departamento.

2. Confirmar se é feito um controlo pelos responsáveis de gestão em relação aos seguintes aspectos:

a) Custos com horas extraordinárias;

b) Baixas por doença;

c) Férias;

d) Remunerações acima da média;

e) Deduções.

3. Analisar os seguintes aspectos relativos a custos com pessoal:

a) Movimentos do período;

b) Média dos custos com o pessoal em função do número de colaboradores;

c) Aumento médio dos custos com o pessoal;

d) Remunerações ou compensações de carácter excepcional ou pouco usual;

e) Nível mensal dos custos com pessoal em relação à média habitual;

f) Colaboradores com compensações ou remunerações elevadas ou substanciais;

g) Relação entre os encargos sociais e os encargos com ordenados e salários;



i) Efetuar análise entre os valores orçamentados e os custos incorridos.

--	--	--

4. Justificar e analisar variações anormais ou pouco usuais entre os custos da gerência e da gerência anterior e face aos valores orçamentados em relação a:

a) Colaboradores e custos com remunerações por departamento e categoria;

b) Colaboradores e custos com remunerações para o período objecto de análise;

c) Pagamentos mensais, semanais ou diários;

d) Remunerações médias por categorias profissionais;

e) Ordenados e salários e respectivas contribuições e impostos.

5. Efectuar os seguintes testes e relações:

a) Se os custos com ordenados e salários processados pelo departamento de pessoal (conta 61) correspondem aos valores a pagar (conta...);

b) Se os montantes, por folha mensal de remunerações, inscritos no mapa Relação dos Documentos de Despesa (Pessoal), condizem com os valores a pagar na contabilidade patrimonial e nas folhas de remunerações.

c) Se as remunerações líquidas processadas pelo departamento de pessoal são coincidentes com os valores pagos;

d) Se os montantes pagos, estão de acordo com os montantes executados nas rubricas de pessoal do orçamento da despesas;

e) Se o total de horas de trabalho consideradas pelo departamento de pessoal cruzam com a informação produzida pelos diversos departamentos;



6. Multiplicar o valor médio de remunerações pelo número médio de colaboradores e comparar com os montantes contabilizados.

--	--	--

7. Para uma amostra de colaboradores, seleccionada com base na folha de remunerações, confirmar:

a) Existência física desses colaboradores;

b) Cruzar informação entre a folha de remunerações e outra documentação base de suporte, como seja, cartões de ponto, registo e controlo de horas extraordinárias e processo de cadastro individual;

c) Confirmar a consistência entre as remunerações processadas e os valores efetivamente pagos por cheque, transferência bancária ou caixa;

d) Testar os cálculos e o rigor dos descontos efectuados tendo por base a legislação concernente, (INSS, IRS e outros descontos específicos).

e) Para novos colaboradores, obter evidência de autorização apropriada quanto à sua contratação, descrição funcional e salário base.

8. Para colaboradores seleccionados, verificar a listagem de acessos ao sistema e cruzar com leitura de cartão de ponto ou folha de presenças.

--	--	--

9. Confirmar a existência de conflitos ou litígios judiciais que possam originar passivos contingentes. Cruzar informação com respostas dos advogados obtidas no âmbito da circularização e outras informações do próprio departamento de pessoal.

--	--	--



10. Certificar o depósito das folhas de ordenados e salários até ao dia que a lei defina, do mês seguinte a que respeitam, bem como das contribuições devidas.

--	--	--

11. Efectuar uma verificação global aos encargos sobre remunerações.

--	--	--

12. Proceder à leitura de todos os contratos significativos celebrados com terceiros com vista a certificar a existência de compromissos não registados nas contas.

--	--	--

13. Efectuar o acompanhamento dos compromissos ou responsabilidades e contingências com as informações da gerência anterior.

--	--	--

14. Confirmar que a lista de colaboradores (base de dados) é atualizada, tendo em atenção as contratações, despedimentos, licenças sem vencimento ou outras situações que alterem a estrutura de recursos humanos.

--	--	--

15. Em situações de transferência de dados entre aplicações, relacionadas com este processo, verificar os controlos de integração de informação.

--	--	--