



COOPERAÇÃO  
PORTUGUESA

**IPAD** Instituto Português  
de Apoio ao Desenvolvimento

# MANUAL DE AUDITORIA INTERNA

Abril de 2009



***Ficha técnica***

**Título:**

Manual de Auditoria Interna

**Autores:**

Maria João Magalhães  
Pedro Amaral  
Issuf Ahmad

**Edição:**

Gabinete de Avaliação e Auditoria Interna  
Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento  
Ministério dos Negócios Estrangeiros

**Contacto:**

Av. da Liberdade, 192, 6º 1250-147 Lisboa  
Tel. (351) 21 317 67 00

**Website:**

<http://www.ipad.mne.gov.pt>

## **ACRÓNIMOS**

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants  
CAF – Common Assessment Framework  
DRA – Diretrizes de Revisão / Auditoria  
DSGF – Direcção de Serviços de Gestão Financeira  
ECI – Estrutura de Controlo Interno  
FEE - Fédération des Experts Comptables Européens  
GAAI – Gabinete de Avaliação e Auditoria Interna  
IFAC - International Federation of Accountants  
IGF – Inspeção-geral de Finanças  
IIA – Institute of Internal Auditors  
IPAD – Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento  
MNE – Ministério dos Negócios Estrangeiros  
NA – Normas de Atributo  
NAGA – Normas de Auditoria Geralmente Aceites  
ND – Normas de Desempenho  
NI – Normas de Implementação  
OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas  
OTS – Outros Testes Substantivos  
QUAR – Quadro de Avaliação e Responsabilização  
RT – Recomendações Técnicas  
SIADAP – Sistema Integrado de Avaliação do Desempenho da Administração Pública  
TC – Tribunal de Contas  
TSRA – Testes Substantivos de Revisão Analítica

## ÍNDICE

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>5</b>
<b>CAPÍTULO 1 – ENQUADRAMENTO DA AUDITORIA INTERNA.....</b>	<b>6</b>
1.1. Conceito.....	6
1.2. Função.....	6
1.3. Auditor Interno .....	9
1.4. Controlo Interno .....	10
1.5. Avaliação do Controlo Interno .....	12
1.6. A Auditoria Interna e o Controlo Interno .....	13
1.7. Princípios e Normas aplicáveis à Auditoria Interna .....	14
<b>CAPÍTULO 2 – AUDITORIA INTERNA.....</b>	<b>16</b>
2.1. Missão e Objectivo.....	16
2.2. Âmbito.....	17
2.3. Ética.....	17
<b>CAPÍTULO 3 – FUNÇÃO E ORGANIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA.....</b>	<b>19</b>
3.1. Estrutura e delimitação de funções .....	19
3.2. Funções do dirigente do GAAI .....	19
3.3. Funções do auditor interno coordenador.....	20
3.4. Funções do auditor interno.....	20
<b>CAPÍTULO 4 – O PROCESSO DE AUDITORIA INTERNA .....</b>	<b>21</b>
4.1. Implementação .....	21
4.1.1. Avaliação do Risco de Auditoria.....	21
4.1.2. Plano Anual de Auditoria Interna.....	24
4.1.3. Programa de trabalho .....	26
4.1.4. Relatórios de Auditoria Interna.....	27
4.1.5. Acompanhamento da implementação dos resultados e recomendações da auditoria..	30
<b>CAPÍTULO 5 – DOCUMENTOS DE TRABALHO .....</b>	<b>32</b>
5.1. Dossiers.....	32
<b>CAPÍTULO 6 – TESTES E TÉCNICAS DE AUDITORIA .....</b>	<b>35</b>
6.1. Testes de Auditoria .....	35
6.2. Técnicas de Auditoria.....	41
6.3. Prova de Auditoria e Procedimentos para sua Obtenção .....	45
6.4. Instrumentos de Gestão.....	47
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>48</b>

## INTRODUÇÃO

No actual contexto de mudança, reflexo das reformas da Administração Pública, impõe-se como desafio para as organizações a procura de maior economia, eficácia e eficiência. Daí que o controlo interno tenha vindo a assumir maior relevo no IPAD com a criação da função auditoria interna, integrada no Gabinete de Avaliação e Auditoria Interna (GAAI)<sup>1</sup>.

A necessidade de eficácia na realização dos objectivos e de eficiência na utilização de recursos escassos, exige aos responsáveis das organizações um conhecimento cada vez maior no desempenho das suas actividades. A auditoria interna surge assim num contexto de procura de maior rigor na gestão pública, visando desenvolver soluções, instrumentos e modelos que proporcionem mais eficiência e eficácia à gestão.

Um serviço de auditoria interna não pode perder de vista que deve funcionar como um instrumento de gestão ao serviço da organização em que se insere, a qual desenvolve a sua actividade num ambiente dinâmico e complexo, procurando, designadamente, identificar e antecipar problemas, analisar as suas causas e os riscos que lhes estão associados. Deve ainda identificar e analisar processos críticos e propor soluções para a sua melhoria, tendo em vista o aperfeiçoamento da organização.

As actividades de auditoria interna são extremamente vastas abarcando toda a organização, em todos os aspectos das suas operações e a todos os níveis da sua estrutura orgânica. A auditoria interna tem como **função principal** avaliar o processo de gestão. Difere, neste aspecto, da auditoria externa que está mais focalizada na vertente financeira e nas actividades organizacionais que podem ter um efeito directo nas demonstrações financeiras.

O objectivo do presente manual é o estabelecimento de um conjunto de princípios, normas e metodologias para a implementação e gestão da função auditoria interna no IPAD, detalhando as características mais importantes, como, por exemplo, a avaliação do risco de auditoria, o planeamento e programação dos trabalhos e a realização criteriosa de testes de auditoria. A sua implementação e actualização é da responsabilidade do GAAI.

---

<sup>1</sup> Portaria 510/2007 (1ª Série), de 30 de Abril.

## CAPÍTULO 1 – ENQUADRAMENTO DA AUDITORIA INTERNA

### 1.1. Conceito

De acordo com a definição do Institute of Internal Auditors (IIA), “a auditoria interna é uma actividade independente, de avaliação objectiva e de consultoria, que tem como objectivo acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela pretende ajudar a organização na prossecução dos seus objectivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia da gestão de risco, do controlo e dos processos de governação”<sup>2</sup>.

Existem diversos tipos de auditoria, os quais de um modo geral têm a designação constante do quadro abaixo consoante o seu objecto, a finalidade, o âmbito, a extensão, a periodicidade e o agente executante.

Tipos de auditoria	
Quanto ao conteúdo e finalidade	Auditoria das demonstrações financeiras
	Auditoria de conformidade
	Auditoria operacional
	Auditoria de gestão
	Auditoria estratégica
Quanto à amplitude	Auditoria geral
	Auditoria parcial
Quanto à periodicidade	Auditoria permanente
	Auditoria ocasional
Quanto ao período temporal que analisa	Auditoria de informação histórica
	Auditoria da informação previsional ou prospectiva
Quanto à obrigatoriedade	Auditoria de fonte legal
	Auditoria de fonte contratual
Quanto ao sujeito que a realiza	Auditoria externa
	Auditoria Interna

### 1.2. Função

A auditoria interna é uma função contínua, completa e independente, desenvolvida na organização, por pessoal desta ou não, baseada na avaliação do risco, que verifica a existência, o cumprimento, a eficácia e a optimização dos controlos internos e dos processos de governação, ajudando-a a atingir os seus objectivos.

Resumindo, a auditoria interna assume a função primordial de **supervisão** da gestão de risco, dos controlos e dos processos de governação. É uma actividade de grande importância estratégica que contribui directamente para o **fortalecimento** da gestão organizacional.

<sup>2</sup> <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing/>

A organização possui um conjunto de **necessidades** às quais apenas a auditoria interna pode dar a resposta adequada como, por exemplo:

- Informar periodicamente a Direcção do grau de execução dos objectivos e metas da organização;
- Dar a conhecer à Direcção se os controlos internos estabelecidos são suficientes para reduzir o risco de ocorrência de distorções materialmente relevantes, assim como salvaguardar os bens patrimoniais da organização e a sua utilização adequada;
- Garantir à Direcção que as políticas, procedimentos, planos e controlos estabelecidos são os adequados e estão efectivamente a ser implementados;
- Analisar de forma sistemática se todas as transacções ocorridas estão devidamente relevadas contabilisticamente e se os registos efectuados correspondem efectivamente a transacções realizadas;
- Saber se a informação, obtida através do sistema de informação da entidade, é útil, oportuna, completa, precisa e fiável;
- Garantir que a gestão do risco é suficientemente eficaz para a concretização dos objectivos fixados para a organização.

As principais funções da auditoria interna podem ser subdivididas em:

- **Função de apoio à Direcção:** enquanto apoio à Direcção, a auditoria interna apenas tem razão de ser quando aquela lhe reconhece utilidade, a posiciona a um nível hierárquico elevado e define claramente as suas atribuições nos seus estatutos ou por regulamento interno. Ou seja, quando reconhece expressamente que a função auditoria interna acrescenta valor à organização.
- **Função de vigilância do sistema de controlo:** a actividade de auditoria interna deve proporcionar à Direcção informação sobre a eficácia do controlo interno. O auditor interno converte-se num elemento chave de monitorização deste sistema. Nesta perspectiva, a actividade de auditoria interna é desenvolvida durante todo o ano. A sua principal responsabilidade é dotar a Direcção de uma ferramenta de controlo, mediante a identificação dos pontos fracos da entidade, emitindo um relatório de diagnóstico. O auditor mede e avalia, comparando com as normas estabelecidas, o estado do sistema de controlo, concluindo se é ou não o adequado. Não o sendo, tenta identificar as causas. Dependendo dos resultados obtidos no diagnóstico, a Direcção pode transformar um sistema de controlo inadequado ou débil, num sistema apropriado, mediante a adopção de medidas correctivas;
- **Função de apoio à gestão de risco e processos de governação:** a auditoria interna deverá verificar se a metodologia adoptada para implementar o processo de gestão de risco é entendida

pelos diferentes grupos de interesses envolvidos na governação da entidade. Embora seja tarefa da gestão conceber uma metodologia da gestão de risco, cabe aos auditores internos auxiliar o IPAD na sua identificação e avaliação. Assim, a actividade de auditoria interna tem uma visão integrada, focalizada na:

- Concretização das práticas de boa gestão
- Sustentabilidade da entidade;
- Salvaguarda da sua imagem
- Aferição da eficácia dos procedimentos de gestão de risco e das metodologias aplicadas para a sua valorização.

Para além dos serviços de auditoria, no âmbito da gestão de risco, a actividade de auditoria interna poderá prestar serviços de consultoria, desde que seja assegurada a sua independência e objectividade. Neste contexto, a auditoria interna assume uma importância fundamental no processo de gestão da organização e exige uma equipa com uma **visão multidisciplinar** que deve actuar de forma coordenada no apoio à Direcção.

A auditoria interna visa entre outros aspectos:

- Analisar e avaliar a segurança, adequação e aplicação de todos os sistemas de controlo, não só existentes mas também que venham a ser propostos no quadro da organização;
- Verificar o **nível de concordância** das operações e programas com as políticas estabelecidas, planos e legislação relevante;
- Determinar a **eficácia** com que os activos estão salvaguardados de perdas;
- Verificar a **exactidão e segurança da informação estratégica** para a gestão;
- Verificar a integridade e fiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos, assim como a sua efectiva utilização;
- Analisar as operações do ponto de vista da **economia, eficácia e eficiência**.

A actividade de auditoria interna deve pautar a sua actuação pelas seguintes linhas orientadoras:

- **Ser dinâmica** – não adoptar uma atitude de passividade, gerindo o plano de auditoria em função dos riscos identificados;
- **Ser prospectiva** – ter uma visão para o futuro e encarar a organização como um meio onde existe um conjunto de relações, que visa atingir os objectivos organizacionais;
- **Ser participativa** – deve participar no sentido de partilhar as recomendações e as propostas de melhoria dos procedimentos de controlo, para redução do risco inerente e melhoria da gestão;

- **Ser pedagógica** – deverá encarar a sua actividade como parte integrante da organização e respeitar a opinião dos funcionários, formulando recomendações úteis e implementáveis;
- **Ser evolutiva** – deverá evoluir na forma de execução das acções, tanto na forma de abordagem como na utilização dos meios para atingir os objectivos preconizados para a actividade.

### 1.3. Auditor Interno

O auditor interno actua como "o radar" da Direcção, verificando o controlo das operações de forma profunda e pormenorizada. As suas análises e recomendações são uma ajuda valiosa para a Direcção e para os dirigentes de cada área específica, com o objectivo de promover um controlo mais eficaz, melhorar a operacionalidade e acrescentar valor.

A responsabilidade do auditor interno para com a Direcção vai muito para além da realização de simples exames e verificações. Mais do que uma **avaliação**, a Direcção necessita de uma **orientação** por parte da auditoria interna. Ou seja, para além de identificar e avaliar deficiências do sistema, o auditor interno deverá ser um **assessor** da Direcção.

Os dez princípios do auditor interno são:

- **Conhecer os objectivos da acção e da actividade a auditar** – deve conhecer claramente os objectivos definidos e a estratégia estabelecida pela organização, na actividade que tem por fim auditar. Só assim poderá efectuar auditorias para avaliar o cumprimento desses objectivos.
- **Conhecer a Estrutura de Controlo Interno (ECI)** – deve conhecer as políticas, regulamentos normativos e procedimentos instituídos pela organização e saber identificar os controlos-chave das diversas actividades assim como os sistemas de informação estratégicos para a concretização das diversas operações.
- **Conhecer os padrões** – o auditor interno deve conhecer os padrões para efectuar análises comparativas, estabelecidas na organização ou em organizações congéneres. Se a Direcção não estabeleceu padrões, deverá procurar apurar os padrões adequados para a actividade a auditar e informar disso os gestores operacionais
- **Conhecer os factos** – deve basear o seu trabalho em factos devidamente comprovados, segregados por importância, tendo em consideração os riscos, e devidamente fundamentados nos documentos de trabalho elaborados no decorrer do trabalho de campo; um auditor nunca deve elaborar um documento de trabalho se puder recolher tal informação por outra via, de modo a reduzir o tempo de execução;
- **Conhecer as causas** – este conhecimento é fundamental para identificar a proposta de recomendação mais adequada para superar o problema e convencer o serviço auditado a implementá-la tendo em vista a melhoria dos procedimentos de controlo e o desempenho da organização;
- **Conhecer os efeitos** – o auditor interno deve apurar de forma adequada os efeitos dos problemas diagnosticados. Só assim poderá convencer o responsável pela área operacional auditada sobre a sua importância; deverá ser tida em conta a materialidade dos valores envolvidos para se realçar o problema identificado e o custo da implementação.
- **Conhecer as pessoas** – uma organização não existe sem pessoas. Por isso, o auditor deve, através do seu comportamento e respeito demonstrado pela função desempenhada pelas áreas operacionais auditadas, conhecer o ambiente organizacional de forma a criar um bom relacionamento no desempenho das acções de auditoria; para

isso é fundamental que o auditor interno tenha um comportamento ético exemplar, praticado quotidianamente e no relacionamento com os seus colegas,

- **Conhecer os meios de comunicação dos resultados** – os resultados de uma auditoria interna devem ser comunicados a todos os interessados de forma clara e apropriada. Só assim as pessoas poderão partilhar a informação e conseguirão elaborar conjuntamente as recomendações necessárias para a superação dos problemas identificados. No final da acção, deverá ser preparado um relatório equilibrado, o qual deverá incluir os comentários da gestão.
- **Conhecer os processos e os riscos críticos** – definir o plano de auditoria interna em função de uma matriz de risco devidamente actualizada visando atingir os objectivos organizacionais.
- **Acompanhamento** – deve ser acompanhada e avaliada a implementação das recomendações críticas ou de prioridade elevada, conducentes a melhoria dos processos de controlo interno, visando a mitigação do risco.

#### 1.4. Controlo Interno

O controlo interno é um **processo integrado, efectuado pela gestão ou outra entidade da organização**, e é concebido para a adequada gestão do risco organizacional e para proporcionar um grau de confiança razoável na concretização da missão da entidade e dos seguintes objectivos:

- Eficácia e eficiência das operações;
- Fiabilidade da informação financeira;
- Cumprimento das leis e normas estabelecidas.

O controlo interno é um processo integrado na medida em que é constituído por um conjunto de acções que envolve todas as actividades e tarefas da entidade, utilizado como um meio para atingir um fim e não um fim em si mesmo. É, também, um processo integrado, dinâmico e permanentemente adaptável às alterações com que a organização se venha a deparar. A gestão e os colaboradores a todos os níveis têm que estar envolvidas neste processo para lidar com o risco e assegurar a concretização da missão da entidade e dos seus principais objectivos.

É concebido e realizado por pessoas, não constituindo apenas um conjunto de políticas e documentos mas, também, de pessoas em cada nível da organização pelo que afecta a actuação de todos os elementos da organização.

Mesmo estando bem concebido, o controlo interno não confere a garantia absoluta à gestão acerca da concretização da missão e dos objectivos traçados, pois visa assegurar uma **confiança razoável**, assumindo um risco tolerável pela organização.

É implementado para contribuir para a concretização de todos os objectivos, tanto gerais como específicos, os quais devem ser coerentes e consistentes, nas diferentes categorias.

O sistema de controlo interno deve gerar um ambiente de controlo interno forte, o qual assenta em três factores essenciais:

- Integridade;
- Valores éticos;
- Competência das pessoas.

Para a criação de um ambiente de controlo interno sólido é, também, fundamental que exista:

- Uma definição clara dos objectivos e planos da organização;
- Uma estrutura organizativa sólida que:
  - Possua uma adequada segregação de funções;
  - Facilite o fluxo de informação;
  - Possua uma estrutura orgânica adequada para um controlo eficaz.
- Procedimentos efectivos e documentados;
- Um sistema de autorização e de registo que defina claramente o limite das autoridades e responsabilidades associadas ao controlo interno e os níveis de reporte;
- Um compromisso de qualidade e competência, através da definição clara das tarefas, da formação e da supervisão;
- Integridade e divulgação dos valores éticos;
- Definição e implementação de metas realistas e incentivadoras;
- Empenho em combater práticas incorrectas e comportamentos reprováveis ou nocivos para a organização.

São vários os **tipos de controlo** que devem fazer parte de qualquer sistema de controlo interno, os quais se adequam às necessidades de controlo das organizações. Neste sentido, pode dizer-se que existem **controles de prevenção**, que são controlos *a priori*, uma vez que têm como objectivo prevenir a ocorrência de factos ou acontecimentos indesejáveis. Já os **controles de detecção** são controlos *a posteriori*, ou seja, a sua finalidade é detectar qualquer tipo de facto indesejável que já tenha ocorrido e corrigir os seus efeitos negativos.

Além destes, existem também os chamados **controles directivos** cuja missão é contribuir activamente para a ocorrência de factos desejáveis, ou seja, encorajar, fazer com que esses factos aconteçam, isto porque uma orientação positiva evita que ocorram factos indesejáveis. Existem, também, os **controles correctivos** que servem para proceder à rectificação de qualquer tipo de problema identificado. Finalmente, existem os **controles compensatórios**, os quais, como

o próprio nome indica, funcionam como forma de compensação em relação a eventuais fraquezas ao nível do sistema de controlo que possam existir em outras áreas de actividade.

Além destes tipos de controlos internos, existe também um conjunto de métodos de controlo interno que podem ser implementados pela Direcção aquando da criação e/ou reformulação do sistema de controlo interno e que são basicamente os seguintes:

- **Controlos administrativos:** exercício de autoridade, estrutura orgânica, poder de decisão e descrição de tarefas;
- **Controlos operacionais:** planeamento, orçamento, contabilização e sistemas de informação, documentação, autorização, políticas, procedimentos e métodos;
- **Controlos para a gestão dos recursos humanos:** recrutamento e selecção, orientação, formação e desenvolvimento e supervisão;
- **Controlos de revisão e análise:** avaliação do desempenho, análise interna das operações e programas, revisões externas e outros;
- **Controlos das instalações e equipamentos:** inspecção das instalações e equipamentos.

### 1.5. Avaliação do Controlo Interno

Qualquer entidade que pretenda ser bem sucedida tem que identificar, acompanhar e controlar a realização dos seus objectivos, criando um sistema de controlo interno eficaz, sujeito a permanente avaliação, a qual está sempre associada à avaliação do risco. Esta poderá permitir:

- Estabelecer prioridades de controlo das actividades;
- Apresentar o custo efectivo;
- Evitar que a avaliação do controlo se envolva em processos morosos de análises e verificações inúteis.

É fundamental proceder a uma avaliação do controlo interno para se poder elaborar um plano ou programa de auditoria e para que se possa aferir o grau de confiança dos registos e respectiva documentação de suporte, a fim de determinar:

- A natureza ou selecção dos procedimentos de auditoria a utilizar;
- O período em que estes deverão ser aplicados;
- O alcance ou extensão dos procedimentos.

A avaliação do controlo interno por parte do auditor é constituída pelas seguintes fases:

- Descrição do sistema, para verificar a sua eficácia e se os procedimentos de controlo instituídos são os mais adequados;
- Verificação da descrição do sistema, ou seja, obter prova de que o sistema descrito pelo auditado corresponde à realidade, especialmente porque:

- Pode ter sido feita, pelo auditor, uma interpretação indevida das informações recebidas acerca da descrição dos subsistemas;
- O auditor pode ter sido induzido em erro pelos funcionários da organização;
- O auditor pode ter recebido apenas uma informação parcial sobre o sistema.
- Execução dos testes de conformidade, que são a avaliação preliminar da existência efectiva do controlo interno estabelecido em cada um dos subsistemas. É a partir desta análise que o auditor irá determinar a probabilidade do sistema auditado produzir dados fiáveis;
- Execução dos testes substantivos, com o objectivo de obter um grau de confiança razoável de que os procedimentos de controlo estão a ser aplicados de acordo com o que foi estabelecido e que produzem os efeitos esperados.

O auditor interno procede à avaliação do controlo interno, com a intenção de expressar uma opinião acerca da eficácia e eficiência da gestão da organização, uma vez que visa ajudar a Direcção nas suas funções de gestão.

A operacionalidade, o relatório, os acordos e a protecção dos objectivos do controlo interno devem ser devidamente explicados, de forma objectiva e escrupulosa. A Direcção deve estimular que cada unidade orgânica tenha e implemente um programa de auto-avaliação, o qual é um factor fundamental para acompanhar o controlo interno. A auditoria interna deve auxiliar na implementação deste programa e verificar a qualidade dos seus resultados. As auto-avaliações realizadas são preparadas e assinadas pelas chefias intermédias, que devem remeter uma cópia para o auditor também e para a Direcção.

## **1.6. A Auditoria Interna e o Controlo Interno**

**A responsabilidade pela implementação e manutenção do sistema de controlo interno cabe ao órgão de Gestão.** O ambiente de controlo interno em qualquer organização é iniciado pela própria Direcção. É esta que deve saber transmitir a mensagem de que a integridade e o controlo efectivo não podem ser colocados em causa e que deve estruturar de forma clara o sistema de controlo interno e seleccionar os tipos e métodos de controlo que privilegia. É a gestão que deve planear e organizar o controlo interno de tal forma que este possa garantir razoavelmente que os riscos organizacionais são bem geridos e os objectivos e metas da organização estão a ser alcançados de forma eficiente e económica.

No que diz respeito ao controlo interno, a auditoria interna apenas intervém na respectiva **avaliação**, assumindo neste âmbito o papel de identificar potenciais falhas e desvios ao nível do

sistema de controlo interno e ajudar a Direcção através das recomendações de melhoria que venha a conceber.

### **1.7. Princípios e Normas aplicáveis à Auditoria Interna**

A actividade e prática de auditoria interna têm que obedecer a um conjunto de princípios e normas éticas e profissionais. O trabalho a realizar pelo auditor interno deve pautar-se por princípios éticos, cuja observação rigorosa é não só uma obrigação individual mas, também, colectiva, no sentido em que devem ser respeitados pelos auditores enquanto equipa de trabalho.

Os princípios e normas de auditoria são definidos por organismos internacionais ocidentais e enquadram a prática profissional e ética da auditoria. Estes organismos, baseados nos seus próprios códigos de ética, preparam as normas que irão orientar os seus membros no exercício da função. Uma vez aprovadas, estas normas passam a ser designadas como **normas de auditoria geralmente aceites (NAGA)**, representando as regras básicas a respeitar no planeamento e implementação de uma auditoria, de forma a garantir a respectiva qualidade.

Entre as normas de auditoria encontram-se:

- **Normas de auditoria do American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)**<sup>3</sup>:  
Dez normas aprovadas em 1954, subdivididas em três grandes grupos:
  - Normas gerais;
  - Normas relativas ao trabalho de campo;
  - Normas para a elaboração de relatórios.
- **Normas de Auditoria da International Federation of Accountants (IFAC)**<sup>4</sup>  
Normas que se aplicam sempre que se realiza uma auditoria independente, isto é, no exame independente da informação financeira de qualquer entidade, de fim lucrativo ou não, independentemente da sua dimensão ou forma legal, quando tal exame for realizado com o objectivo de expressar uma opinião sobre a referida informação.
- **Normas de Auditoria da Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)**<sup>5</sup>:  
Estas normas começaram a ser emitidas a partir de 1978;
- **Documentação Técnica emitida pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC)**, que inclui:

---

<sup>3</sup> <http://www.aicpa.org/>

<sup>4</sup> <http://www.ifac.org/>

<sup>5</sup> <http://www.fee.be/>

- **Normas Técnicas de Revisão/Auditoria;**
- **Recomendações Técnicas (RT):** destinadas a orientar a execução das diversas tarefas envolvidas, visando fundamentalmente contribuir para a progressiva e generalizada harmonização da interpretação dos conceitos e da aplicação dos procedimentos genéricos e específicos relacionados com a revisão legal, que embora de observância facultativa a sua não adopção pode colocar em causa o cumprimento das Normas Técnicas;
- **Directrizes de Revisão / Auditoria (DRA):** têm como objectivo estabelecer procedimentos e proporcionar orientação ao revisor / auditor sobre as acções a desenvolver no âmbito da revisão / auditoria, tendo em conta as Normas Técnicas;

Em termos de auditoria interna, o *Institute of Internal Auditors (IIA)* criou o *Professional Practice Framework*, uma estrutura conceptual que deverá reger a actividade de auditoria interna e que se compõe dos seguintes documentos fundamentais:

- **Código de Ética;**
- **Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna;**
- **Práticas Recomendadas.**

O Código de Ética tem como objectivo promover uma cultura ética na prática profissional de auditoria interna. Está subdividido em duas partes. A primeira parte diz respeito aos **Princípios Básicos** que definem os princípios éticos que estruturam a profissão de auditoria interna e que são:

- Integridade;
- Objectividade;
- Confidencialidade;
- Competência.

A segunda parte contém as **Regras de Conduta**, que não são mais que um conjunto de deveres deontológicos que se aplicam ao exercício da auditoria. Cada uma das regras de conduta aplica-se a um dos princípios éticos referidos anteriormente.

As **Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna**<sup>6</sup>, revistas em 2002, delimitam os princípios básicos que devem orientar a prática da auditoria interna, proceder ao devido enquadramento das actividades que possuam valor acrescentado, estabelecer a base para a avaliação do desempenho e promover a melhoria dos processos e operações das organizações.

Estão divididas em:

---

<sup>6</sup> <http://www.audibra.org.br/arquivos/Normas%20Internacionais%20Auditoria%20-%20Codigo%20de%20Etica.pdf>

- A - Normas de Atributo (NA) Série 1000**, as quais se relacionam com as características das organizações e dos indivíduos que desenvolvam actividade de auditoria interna;
- B - Normas de Desempenho (ND) Série 2000**, que descrevem a natureza das actividades de auditoria interna e proporcionam critérios de avaliação do seu desempenho;
- C - Normas de Implementação (NI), nnnn.Xn**, que se aplicam às normas de atributo e de desempenho na execução de trabalhos específicos.

Normas mais relevantes para a auditoria interna

<b>Normas de Atributo</b>	NA 1000 – Objectivo, Autoridade e Responsabilidade
	NA 1100 – Independência e Objectividade
	NA 1200 – Competência e Adequado Cuidado Profissional
	NA 1300 – Programa de Avaliação de Qualidade e Cumprimento
<b>Normas de Desempenho</b>	ND 2000 – Gestão da Actividade de Auditoria Interna
	ND 2100 – A Natureza do Trabalho
	ND 2200 – Planeamento da Auditoria
	ND 2300 – Execução do Trabalho
	ND 2400 – Comunicação dos Resultados
<b>Normas de Implementação</b>	ND 2500 – Supervisão
	Normas de implementação associadas à NA no âmbito da auditoria
	Normas de implementação associadas à NA no âmbito da consultoria interna
	Normas de implementação associadas à ND no âmbito da auditoria
	Normas de implementação associadas à ND no âmbito da consultoria interna

## CAPÍTULO 2 – AUDITORIA INTERNA

### 2.1. Missão e Objectivo

A auditoria interna desempenha um papel fundamental numa organização, constituindo um instrumento privilegiado ao serviço da gestão. Desenvolve uma actividade independente, de apreciação objectiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar o funcionamento da organização, adoptando uma visão integrada e abrangente.

Deve apoiar a organização na prossecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática, contribuindo para o aperfeiçoamento e modernização do seu funcionamento e, consequentemente, para a melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco e controlo. A sua acção incide essencialmente sobre a eficácia e eficiência das operações e processos, conformidade legal, regulamentar e contratual, salvaguardando os interesses do IPAD.

A auditoria interna procede à avaliação de riscos, identificando áreas que requeiram atenção especial, identificando problemas que careçam de solução e, a partir daí, propõe medidas com vista a ultrapassar as deficiências detectadas.

## 2.2. Âmbito

A auditoria interna tem como âmbito as actividades de avaliação, assessoria e investigação, identificando:

- Os problemas e insuficiências do IPAD;
- A necessidade de alterar normativos, critérios, processos e procedimentos;
- A adequação e eficácia dos meios e dos processos;
- A adequação e eficácia dos sistemas de controlo interno e de gestão.

A **avaliação** deve ser independente e relacionar-se com um processo ou sistema. As acções de avaliação levadas a cabo pela auditoria interna prendem-se com:

- A adequação da gestão de risco;
- A conformidade com a legislação e os regulamentos;
- A fiabilidade da informação e do relato financeiro;
- A eficácia e eficiência dos processos (manuais ou automatizados);
- A adequação dos manuais de políticas e procedimentos;
- A segurança da informação;
- A adequação da estrutura organizativa e do processo de decisão.

Quanto à **assessoria**, executada por solicitação dos serviços, tem carácter consultivo e destina-se a apoiar a gestão na concretização dos objectivos definidos, nomeadamente:

- Formação;
- Trabalhos de “*due diligence*” (avaliação);
- Participação em comités de implementação de *software* aplicacional;
- Revisão de políticas e procedimentos;
- Contributo para os processos de certificação em curso ou a implementar pelo IPAD.

No que diz respeito à actividade de **investigação**, esta só se realiza por solicitação da Direcção do IPAD para situações específicas.

## 2.3. Ética

O auditor interno deverá pautar a sua conduta pessoal e profissional pelos princípios de ética usualmente aceites, nomeadamente, integridade, objectividade, confidencialidade e proficiência.

O auditor interno não deve manter qualquer actividade que possa afectar a sua isenção e independência nem aceitar nada que possa prejudicar o seu desempenho profissional. Além disso, deve divulgar todos os factos com relevância material.

A confidencialidade significa que o auditor interno respeita o valor e a propriedade da informação que recebe e não a divulga sem a devida autorização, a menos que seja obrigado por lei ou pelos regulamentos profissionais.

Os auditores internos, no desempenho das suas funções, têm acesso a toda a informação necessária, nomeadamente, de:

- Actividades desenvolvidas pelo IPAD;
- Registos;
- Programas e planos plurianuais e anuais;
- Actas das reuniões dos órgãos do IPAD.

Os auditores internos não devem executar actividades operacionais que possam ser posteriormente auditadas por si, registar ou aprovar operações contabilísticas não relacionadas directamente com a auditoria interna nem coordenar ou supervisionar as actividades de pessoal não pertencente ao GAAI, excepto se esse pessoal estiver especificamente afecto à realização de trabalhos de auditoria.

## **CAPÍTULO 3 – FUNÇÃO E ORGANIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA**

### **3.1. Estrutura e delimitação de funções**

O dirigente do GAAI é responsável pela auditoria interna e depende hierarquicamente do Presidente do IPAD.

### **3.2. Funções do dirigente do GAAI**

Na sequência do referido nas Linhas de Orientação para a Auditoria Interna, o dirigente do GAAI deve assegurar:

- O cumprimento dos objectivos fixados pela Direcção superior do IPAD;
- O cumprimento do presente Manual e das normas e práticas profissionais de auditoria interna geralmente aceites;
- A eficiência na utilização dos recursos afectos à actividade de auditoria interna;
- A apresentação atempada do Plano Anual de Auditoria Interna;
- A elaboração do orçamento anual da Auditoria Interna a submeter à aprovação do Presidente do IPAD;
- A implementação do Plano Anual de Auditoria Interna aprovado superiormente;
- A apresentação dos relatórios de execução das auditorias internas;
- A formulação de proposta de subcontratação de serviços ou recursos externos e respectivas condições, quando necessários;
- A revisão da avaliação de risco preliminar, definindo critérios de materialidade face ao universo auditável;
- O apoio necessário aos auditores internos e a promoção do envolvimento e partilha de informação entre todos os membros da equipa de auditoria;
- A revisão e assinatura dos relatórios, devendo submetê-los superiormente.

O dirigente do GAAI coordena as actividades e partilha a informação com outros prestadores de serviços relevantes de auditoria ou assessoria, quer internos quer externos, de forma a assegurar uma cobertura adequada e minimizar a duplicação de esforços.

A coordenação de esforços inclui a realização de reuniões periódicas para a discussão de assuntos de interesse mútuo que integram, entre outros, o acompanhamento do trabalho realizado por consultores externos e a sua ligação com os objectivos da auditoria interna; a partilha da informação reportada; a compreensão mútua das técnicas, métodos e terminologia da auditoria.

### **3.3. Funções do auditor interno coordenador**

Existindo um auditor interno coordenador, este terá por funções:

- Promover e coordenar a execução das acções previstas no Plano Anual de Auditoria Interna;
- Preparar o programa de trabalhos e a definição do formato de reporte;
- Planear a utilização dos recursos técnicos e humanos das acções a realizar;
- Assegurar que o trabalho de auditoria cobre os principais riscos da área auditada, sugerindo alterações sempre que necessário;
- Manter o dirigente do GAAI devidamente informado sobre o andamento dos trabalhos de auditoria e situações de excepção que forem sendo detectadas;
- Submeter os relatórios à apreciação e aprovação do dirigente do GAAI;
- Apoiar o dirigente do GAAI na apresentação superior dos relatórios.

### **3.4. Funções do auditor interno**

Compete ao auditor interno:

- Realizar as acções definidas no Plano Anual de Auditoria;
- Documentar o trabalho de auditoria de acordo com o estabelecido no presente Manual;
- Discutir as excepções, caso existam, com os auditados e com o dirigente do GAAI ou auditor coordenador (caso exista);
- Participar activamente nas reuniões periódicas, apresentando sugestões sobre o trabalho e propondo recomendações;
- Respeitar os calendários e prazos definidos para a execução das diversas tarefas de auditoria;
- Participar na preparação do relatório final a ser apresentado superiormente.

## **CAPÍTULO 4 – O PROCESSO DE AUDITORIA INTERNA**

### **4.1. Implementação**

O processo de implementação da auditoria interna é constituído pelo conjunto das seguintes actividades:

- Avaliação do risco de auditoria;
- Plano anual de auditoria;
- Programas de trabalho;
- Relatórios de auditoria;
- Aplicação dos resultados da auditoria;
- Acompanhamento da execução.

#### **4.1.1. Avaliação do Risco de Auditoria**

A avaliação do risco é realizada na perspectiva de limitar o risco de auditoria. Tem como objectivo adoptar e executar procedimentos que permitam reduzir o risco da auditoria poder emitir opiniões inapropriadas e não devidamente fundamentadas.

Podemos assim, definir o **risco de auditoria** como a susceptibilidade do auditor emitir uma opinião inapropriada ou baseada em asserções objecto de auditoria que estejam distorcidas de forma materialmente relevante.

Existem três tipos de risco de auditoria: risco inerente, risco de controlo e risco de detecção:

#### **• Risco Inerente**

O **risco inerente** é a susceptibilidade de uma asserção ou classe de transacções conter uma distorção que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outras asserções, assumindo que não existem os respectivos controlos internos.

A elaboração do plano anual de auditoria exige a realização da avaliação do risco inerente. Ao fazer essa avaliação, o auditor usa o juízo profissional para avaliar diversos factores:

- A experiência e conhecimento dos recursos humanos afectos à contabilidade;
- As circunstâncias que possam influenciar negativamente a actividade regular dos serviços de contabilidade;
- A probabilidade de distorção das demonstrações financeiras;

- A natureza da actividade das entidades beneficiárias dos apoios, a sua dispersão geográfica e a idoneidade da respectiva gestão;
- As alterações que possam afectar a área de actividade do Instituto;
- A complexidade das transacções e de outros acontecimentos que requeiram o trabalho de um perito;
- As transacções complexas, efectuadas particularmente no final do ano económico;
- As transacções não sujeitas a processamento normal;
- Os activos sujeitos a perdas ou apropriações indevidas.

#### • **Risco de Controlo**

O **risco de controlo** é a susceptibilidade do sistema de controlo interno da organização não prevenir, detectar ou corrigir atempadamente qualquer distorção materialmente relevante que possa vir a ocorrer em qualquer tipo de asserção ou classe de transacções.

Esta avaliação consiste no processo de avaliar a eficácia do sistema de controlo interno da organização em prevenir, detectar e corrigir distorções materialmente relevantes.

O objectivo dos procedimentos executados para obter uma compreensão do controlo interno é proporcionar ao auditor o conhecimento necessário para a elaboração do plano anual de auditoria.

O auditor pode concluir que os procedimentos levados a efeito para obter a compreensão do sistema de controlo interno constituem prova de auditoria. Essa prova de auditoria, desde que suficiente, pode ser usada para suportar uma avaliação do risco de controlo.

A gestão reage muitas vezes a situações de risco inerente, concebendo um sistema de controlo interno para prevenir, detectar e corrigir distorções. Assim, em muitos casos, o risco inerente e o risco de controlo estão profundamente inter-relacionados. Nestas situações, o auditor não deve avaliar separadamente o risco inerente e o risco de controlo, sendo mais apropriado fazer uma avaliação combinada.

#### • **Risco de Detecção**

O **risco de detecção** é a susceptibilidade dos procedimentos substantivos executados pelo auditor não virem a detectar uma distorção que exista numa asserção ou classe de transacções que possa ser materialmente relevante. Neste sentido, o nível do risco de detecção relaciona-se directamente com os procedimentos substantivos executados pelo auditor.

O risco de detecção pode aumentar na sequência do auditor seleccionar procedimentos inapropriados, executá-los de forma errada ou interpretar incorrectamente as conclusões de auditoria. Este risco pode ser reduzido a um nível negligenciável através de um planeamento e supervisão adequados e de uma conduta que respeite as normas de controlo de qualidade.

O risco inerente e o risco de controlo diferem do risco de detecção pelo facto de aqueles existirem independentemente da auditoria das demonstrações financeiras ou de outras asserções, enquanto o risco de detecção está relacionado com os procedimentos do auditor e pode ser alterado ao seu arbítrio, conforme o seu juízo profissional. Por exemplo, quando o risco inerente e o risco de controlo forem altos, o risco de detecção aceitável tem de ser baixo para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Por outro lado, quando o risco inerente e o risco de controlo forem baixos, o auditor pode aceitar um risco de detecção mais alto e ainda reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Estes componentes do risco de auditoria podem ser avaliados em termos quantitativos, tais como, em percentagens ou em intervalos de termos não quantitativos, por exemplo, de um mínimo a um máximo. O quadro seguinte mostra como pode variar o nível aceitável de risco de detecção com base em avaliações do risco inerente e do risco de controlo.

**Ilustração do Inter-relacionamento dos Componentes do Risco de Auditoria:  
Riscos Inerente, de Controlo e de Detecção (sombreados)**

		Avaliação pelo Auditor Interno do Risco de Controlo		
		Alto	Médio	Baixo
Avaliação pelo Auditor Interno do Risco Inerente	Alto	O Mais Baixo	Mais Baixo	Médio
	Médio	Mais Baixo	Médio	Mais Alto
	Baixo	Médio	Mais Alto	O Mais Alto

Embora os testes de controlo e os procedimentos substantivos sejam distintos quanto aos seus propósitos, os resultados de cada um dos tipos de procedimentos podem contribuir para os propósitos do outro. As distorções descobertas ao conduzir procedimentos substantivos podem dar origem a que o auditor modifique a anterior estimativa do risco de controlo.

Não é apropriado, contudo, que o auditor confie completamente na sua avaliação do risco inerente e do risco de controlo para a exclusão de executar procedimentos substantivos, por exemplo de saldos de contas e classes de transacções, onde podem existir distorções que podem ser materiais quando agregadas com distorções em outros saldos de conta ou classes de transacções. Os níveis avaliados do risco inerente e do risco de controlo podem não ser

suficientemente baixos para eliminar a necessidade de o auditor levar a efeito quaisquer procedimentos substantivos. Não obstante os níveis avaliados do risco inerente e do risco de controlo, o auditor deve executar alguns procedimentos substantivos relativos a saldos de contas e classes de transacções materialmente relevantes.

A avaliação pelo auditor dos componentes do risco de auditoria pode modificar-se no decurso de uma revisão, por exemplo, pode a informação chegar ao conhecimento do auditor ao executar procedimentos substantivos que difiram significativamente da informação sobre o qual o auditor originalmente avaliou o risco inerente e o risco de controlo. Em tais casos, o auditor deve alterar os procedimentos substantivos planeados com base numa revisão dos níveis avaliados do risco inerente e do risco de controlo.

Quanto maior for a avaliação do risco inerente e do risco de controlo mais prova da auditoria deve o auditor obter a partir da execução de procedimentos substantivos. Quando o risco inerente e o risco de controlo forem ambos avaliados como altos, o auditor necessita de considerar se os procedimentos substantivos podem ou não proporcionar prova de auditoria para reduzir o risco de detecção e, por conseguinte, o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Quando o auditor determina que o risco de detecção respeitante a uma asserção contida nas asserções ou classe de asserções ou demonstrações financeiras, em relação a um determinado agregado ou saldo de conta ou classe de transacções materialmente relevante, não pode ser reduzido a um nível aceitavelmente baixo, o auditor deve expressar uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião.

#### **4.1.2. Plano Anual de Auditoria Interna**

O Plano Anual de Auditoria Interna é um plano detalhado que se destina a estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar, com vista a atingir o nível de segurança desejável, tendo em conta a determinação do risco da auditoria e a definição dos limites de materialidade. Deve ser elaborado no último trimestre do ano imediatamente anterior a que o mesmo se reporta. Deve definir o âmbito e o universo a auditar, ser consistente com os objectivos fixados e alicerçado numa avaliação de risco, no sentido de identificar as prioridades das acções a desenvolver.

Independentemente do objecto da auditoria e da sua dimensão, o auditor deve planear o seu trabalho desenvolvendo uma estratégia geral e uma metodologia detalhada no que diz respeito à natureza, tempestividade e extensão das acções a desenvolver, de forma a alcançar um grau elevado de eficácia.

Este planeamento contribui para que:

- Seja prestada a devida atenção a áreas importantes da auditoria;
- Sejam identificados potenciais problemas;
- A coordenação do trabalho possa ser feita por outros auditores e peritos.

A extensão do planeamento variará de acordo com:

- A dimensão do universo a auditar;
- A complexidade da auditoria;
- A experiência que o auditor tem desse universo ou entidade;
- O seu conhecimento da respectiva actividade e sua envolvimento.

O conhecimento de toda a envolvimento e funcionamento do IPAD é fundamental para o planeamento da actividade de auditoria. Contribui para a identificação de acontecimentos, transacções e práticas que possam ter um efeito materialmente relevante sobre as asserções.

O Plano deve ser adaptável às circunstâncias e envolver:

- A fixação de objectivos: os objectivos devem ser mensuráveis e estar de acordo com a estratégia de gestão e os planos operacionais;
- A avaliação de risco: constitui um elemento chave do plano. Daí a sua importância fundamental na determinação da prioridade das acções a desenvolver, tendo presente as áreas com maior risco, que possam afectar a eficiência e eficácia da gestão ou originar distorções materialmente relevantes;
- O planeamento de acções de auditoria: este planeamento deve atender, designadamente, ao objecto, ao tempo necessário previsto, à necessidade, ou não, de recursos externos e às datas de reporte das acções de auditoria;
- A afectação de recursos e orçamentos: cada acção de auditoria deve ser orçamentada, tendo em consideração a valorização das horas a despende; o custo de formação e treino dos auditores internos; eventuais custos de deslocação e estadia e o custo com recursos externos para executar serviços de auditoria interna.

No estabelecimento das prioridades deverão ser considerados os seguintes aspectos:

- Datas e resultados das últimas auditorias, caso tenham existido;
- Nível de implementação das recomendações, na sequência das auditorias anteriores;
- Avaliação actualizada dos riscos e eficácia da gestão de risco e processos de controlo;
- Mudanças significativas verificadas nas operações, nos sistemas e nos procedimentos de controlo;

- A globalidade do universo auditável nas acções de auditoria;
- Solicitações da Direcção Superior do IPAD.

O recurso à contratação de serviços externos poderá ocorrer se não houver recursos internos especializados disponíveis para realizar auditorias ou determinados trabalhos, ou não se justificar a existência de recursos internos especializados em determinadas competências específicas.

Pode ainda proceder-se à contratação externa se os custos internos para efectuar auditorias a determinadas actividades forem comparativamente superiores ou o trabalho a efectuar necessite de reforço temporário de recursos.

O processo de selecção e avaliação de fornecedores de serviços externos para a realização de auditoria interna compete ao dirigente do GAAI, em articulação com a DSGF, nomeadamente em termos de:

- Definição de objectivos, âmbito e termos do trabalho a contratar;
- Avaliação da capacidade e competência dos fornecedores e respectivas propostas, no que se refere a:
  - Conhecimento profissional e experiência;
  - Conhecimento do IPAD e do universo a auditar;
  - Independência;
  - Disponibilidade de serviços especializados;
  - Salvaguarda de cláusulas contratuais celebradas com as entidades externas que prevejam o acesso pelo GAAI à documentação do trabalho por elas efectuado.

Se a auditoria interna, depois de apreciar o relatório produzido pelos auditores externos, considerar que não foram cumpridos os critérios de clareza ou de qualidade requeridos, pode propor ao Presidente do IPAD a reformulação do respectivo relatório ou, em caso de persistência de insuficiências, a sua recusa parcial ou total.

#### **4.1.3. Programa de trabalho**

Tendo por base a recolha de informação e a avaliação do risco, deverão ser preparados programas de trabalho, os quais estabelecem a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria. Estes programas constituem um conjunto de instruções para os membros da equipa envolvidos na auditoria e uma forma de controlar e registar a adequada execução do trabalho. Devem conter os objectivos da auditoria e respectivo cronograma, para cada uma das áreas ou procedimentos.

O programa de trabalho deverá ser estruturado de forma a servir como guia e meio de controlo e, se necessário, deverá ser actualizado ou revisto, descrevendo os procedimentos e metodologias de auditoria interna a aplicar.

O Programa de Trabalho, assim como o Plano de Auditoria, devem ser revistos sempre que necessário no decurso dos trabalhos. O planeamento deve ser actualizado quando se verificarem alterações nas condições ou resultados inesperados dos procedimentos de auditoria. As razões subjacentes às alterações significativas devem ser documentadas.

#### **4.1.4. Relatórios de Auditoria Interna**

A actividade de auditoria interna e os respectivos resultados são reportados a diferentes níveis hierárquicos da entidade.

É através de relatórios que a auditoria interna comunica o trabalho realizado, as conclusões a que chegou, as recomendações a serem implementadas e as ferramentas necessárias a essa implementação.

O formato do relatório de auditoria standard deverá conter um **Sumário Executivo**, que inclui o objectivo, âmbito e principais observações/recomendações, descritas de forma sintética, e um **Relatório Detalhado** que descreva a metodologia seguida, a equipa de trabalho envolvida e todas as observações e respectivas recomendações.

Antes da emissão do relatório de auditoria, as observações e recomendações devem ser discutidas com o auditado, no sentido de verificar a sua adequação. Para o efeito, o auditor interno deve enviar ao auditado, previamente à reunião, um rascunho do relatório ou da parte que lhe diz respeito, onde este deverá responder a cada observação e recomendação reportada.

Se o auditor interno e o auditado discordarem acerca dos resultados da auditoria, o relatório deve expressar ambas as posições e as razões de discordância, as quais podem ser incluídas em anexo ao relatório de auditoria.

Determinada informação pode não ser apropriada para comunicar a todos os destinatários do relatório, por ser confidencial, particular ou relacionada com actos impróprios ou ilegais. Tal informação deve, contudo, ser revelada em relatórios separados, a discutir no grau de hierarquia apropriado. No relatório deverão estar definidos os planos de acção para implementação das medidas correctivas sugeridas. Os planos de acções devem ser objecto de concordância do auditado e devem identificar o prazo de regularização e o responsável pela sua execução.

Os relatórios não devem conter erros ou distorções e ser fiéis aos factos apresentados. A forma como os dados e a evidência são coligidos, avaliados e resumidos para uma apresentação, deverá ser efectuada com cautela e precisão. Os **relatórios** devem ser:

- **Claros** – de entendimento fácil e lógico. A clareza pode ser melhorada evitando linguagem técnica desnecessária e proporcionando informação de suporte suficiente.
- **Concisos** – indo directos ao assunto e evitando uma elaboração desnecessária, detalhes supérfluos, redundância e verbosidade. São elaborados através de uma prática persistente de revisão e reedição da apresentação. O objectivo é de que cada pensamento seja compreendido mas expresso sucintamente.
- **Construtivos** – ajudando o auditado e a Organização e conduzindo a melhorias, quando necessário. O conteúdo e o tom da apresentação deverão ser úteis, positivos, com significado, e devem contribuir para o objectivo do IPAD.
- **Completo**s – não carecendo de nada que seja essencial para o auditado e incluindo toda a informação relevante e observações que sirvam de suporte às recomendações e conclusões.
- **Oportunos** – sendo emitidos em tempo adequado, e entregues para uma avaliação cuidadosa daqueles que podem actuar sobre as recomendações. Assim, o prazo para apresentação dos resultados de um trabalho tem de ser breve e de forma a permitir uma acção imediata e eficaz.
- **Imparciais** – não sendo tendenciais, sendo antes o resultado de uma visão clara e equilibrada de todos os factos e circunstâncias relevantes. As observações, conclusões e recomendações deverão ser expressas sem preconceito, partidarismos, interesses pessoais e influência de terceiros.

Poderão ser produzidos vários tipos de relatórios, que podem ser classificados da seguinte forma:

- **Relatórios ordinários:** relacionados com a implementação do Plano Anual de Auditoria. Deverão incluir uma primeira parte com a explicação, de forma sucinta, do trabalho realizado e as conclusões obtidas, assim como a referência ao calendário previsto para a implementação das recomendações. Na segunda parte devem constar a informação propriamente dita, a qual deverá mencionar, de forma resumida, concisa e precisa a apresentação dos erros ou desvios detectados e as medidas correctivas propostas.
- **Relatórios especiais:** podem resultar de um pedido da Direcção e incidirem sobre um tema ou área específica. O seu conteúdo adaptar-se-á, em cada caso, ao objectivo da auditoria.
- **Relatórios intercalares:** quando, no decurso de um trabalho bastante prolongado no tempo, se detectam incidentes que, pela sua relevância, justificam o respectivo reporte

antecipado ou pelo simples facto de serem prolongados sejam exigíveis reportes intercalares. Servem também para comunicar modificações no âmbito da auditoria. Este tipo de relatórios também se dirigem/destinam ao responsável pela área que se está a auditar.

- **Relatórios amplos:** caso se destinem a um nível hierarquicamente mais elevado, a informação solicitada deve ser clara, concisa e referida unicamente a questões de carácter geral. Pelo contrário, se se destinarem a um nível hierarquicamente mais baixo, há necessidade de informação mais ampla que permita conhecer melhor os aspectos específicos das operações. Assim, o relatório deve conter:
  - A descrição do objectivo e do âmbito do trabalho e respectivas limitações se existentes;
  - A metodologia de trabalho utilizada e os testes realizados;
  - Comentários sobre os tipos de prova;
  - O tamanho e forma de obtenção das amostras;
  - Uma relação das anomalias e excepções encontradas, incluindo a sua quantificação, quando possível;
  - As observações e as excepções detectadas;
  - Todo o tipo de comentários adicionais que possa facilitar ao leitor a compreensão do circuito operacional;
  - Conclusão sobre os resultados do trabalho e recomendações daí decorrentes, se possível e caso se justifique classificadas pelo seu grau de importância (alta, média e baixa).
- **Relatórios curtos:** devem conter uma descrição curta do âmbito do trabalho, identificação das principais deficiências, no caso em que estas tenham um efeito significativo nas operações e nos processos da entidade, e uma conclusão sobre os resultados do trabalho e respectivas recomendações.
- **Relatório de sugestões:** são memorandos, em que constam todas as recomendações tendentes a corrigir as deficiências observadas durante a execução da auditoria. Além disso, devem conter outro tipo de sugestões que, ao serem implementadas, possam conduzir a uma melhoria do controlo interno das operações e dos processos, à simplificação dos processos administrativos, à rentabilização do tempo, etc.
- **Relatório de controlo interno:** devem ser públicos e formais, permitem aos auditores internos fornecer uma base para a Direcção concluir ou emitir uma opinião acerca do controlo interno. Este tipo de relatórios deve identificar a eficácia de cada controlo e os critérios que foram utilizados para avaliar o sistema.

De forma geral, existe uma estrutura comum a todos os relatórios de controlo interno que contempla 5 requisitos base:

- 1. Controlos Relevantes:** menção dos controlos associados à obtenção de operações eficazes e eficientes, demonstrações financeiras, cumprimento de leis e regulamentos bem como a salvaguarda dos activos;
- 2. Prazo:** indicação do período avaliado;
- 3. Pontos fracos importantes:** divulgação dos pontos fracos materialmente relevantes, o seu impacto e as acções correctivas tomadas e/ou planeadas, assim como as recomendações apresentadas;
- 4. Processo de auditoria interna:** descrição da estrutura utilizada para planear o processo de auditoria interna e avaliar se o controlo interno é adequado, incluindo o processo de agregação de auditorias individuais, para permitir formar uma opinião global;
- 5. Alcance e conclusões:** especificação clara do alcance e das conclusões, assim como identificação das limitações inerentes.

O relatório deve conter, sempre que for detectado um problema de controlo interno, a avaliação das suas implicações, da forma como foi detectado, a exposição ao risco ou à não detecção. Além disso, deve também conter uma descrição das necessárias acções correctivas e as actividades de acompanhamento.

Sempre que ocorram, durante o período de análise, acontecimentos que possam comprometer o relatório de controlo interno, o auditor deve alertar de imediato a Direcção. Um sistema de alerta rápido pode ajudar os envolvidos a decidir se é melhor aumentar os recursos ou modificar os planos. Esses acontecimentos devem ser devidamente registados no relatório.

#### **4.1.5. Acompanhamento da implementação dos resultados e recomendações da auditoria**

Determinadas observações e consequentes recomendações podem ser tão relevantes que exijam uma acção rápida ou imediata por parte dos responsáveis do IPAD. Tais situações devem ser acompanhadas pela Auditoria Interna até serem corrigidas, devido aos efeitos negativos que podem advir para o IPAD. Dai a consideração da hipótese de classificação das recomendações pelo seu grau de importância, tendo em conta o risco e a premência de adopção de medidas correctivas.

O acompanhamento é definido como um processo pelo qual os auditores internos determinam a adequação, eficácia e oportunidade das acções tomadas pelos responsáveis dos processos, relativamente às observações e recomendações, incluindo aquelas feitas por auditores externos

ou entidades externas de controlo, como, por exemplo, a Inspecção do MNE, a IGF e o Tribunal de Contas.

A natureza, oportunidade e extensão do acompanhamento deve ser determinada pelo dirigente do GAAI. Os factores a ter em consideração ao verificar a adequação dos procedimentos de acompanhamento são:

- A importância da observação participada;
- A adequação da acção correctiva;
- O grau de esforço e o custo necessários para efectuar a correcção das condições reportadas;
- Os prejuízos ou danos que podem resultar caso a insuficiência não seja superada ou a acção correctiva venha a falhar;
- A complexidade da acção correctiva;
- O período de tempo envolvido.

Compete ao dirigente do GAAI, ou ao auditor coordenador (caso exista), programar as actividades de acompanhamento como parte dos programas de trabalho desenvolvidos para a auditoria interna. A programação do acompanhamento deve ter em conta a importância da implementação da recomendação, fundamentada no risco e dependência envolvidos, assim como no grau de dificuldade e relevância do prazo para a implementação da acção correctiva.

## **CAPÍTULO 5 – DOCUMENTOS DE TRABALHO**

Os documentos de trabalho devem explicitar as acções desenvolvidas e comprovar os factos relatados. Devem ainda fundamentar as observações e as recomendações servindo para:

- Fornecer o suporte principal para o relatório de auditoria;
- Auxiliar no planeamento, realização e revisão das acções de auditorias;
- Facilitar consultas ou revisões por terceiros;
- Fornecer uma base para a avaliação do programa de controlo de qualidade da auditoria;
- Fornecer suporte em circunstâncias como as de fraude e acções judiciais.

Os documentos de trabalho poderão estar suportados em papéis (vulgo papéis de trabalho) e ou em tecnologias informáticas contendo registos e componentes digitalizados, consoante a natureza, o objectivo e o âmbito da auditoria e os recursos informáticos utilizados. Considerar a conveniência de duplicação dos arquivos em caso de utilização de suporte informático

### **5.1. Dossiers**

Os documentos de trabalho serão conservados em dois tipos de dossiers:

- **Dossier permanente** – engloba todas as informações que o auditor interno considera importante para consultar na auditoria que está a decorrer e em auditorias futuras.
- **Dossier corrente** – contém as informações específicas para a auditoria que está a decorrer.

Por outro lado, os documentos de trabalho devem ser ordenados e indexados de uma forma lógica e funcional para permitir o seu fácil acesso. O sistema de indexação deve apoiar-se em letras e números. A ordenação é feita por áreas, devendo cada documento de trabalho conter no canto superior direito a letra identificativa da área a que respeita.

Para além da letra da área a que respeita o documento de trabalho, este deverá conter também, no canto superior direito, um número que irá permitir a ordenação dos documentos de trabalho dentro de cada área específica.

Os documentos de trabalho devem conter, igualmente, uma identificação do trabalho a realizar e descrever o seu conteúdo ou objectivo e serem assinados (ou rubricados) e datados pelo auditor interno executante do trabalho de auditoria. Os símbolos de verificação (marcas) devem ser explicados e as fontes de informação devem ser claramente identificadas.

Os documentos de trabalho de auditoria são mantidos sob controlo da auditoria interna, acessíveis somente a pessoal autorizado e sujeitos aos mais exigentes critérios de confidencialidade.

Existem circunstâncias em que os pedidos de acesso aos documentos de trabalho e relatórios são feitos por terceiros, externos ao IPAD. A decisão de disponibilizar tal documentação está sujeita à aprovação do Presidente do IPAD, sob proposta do dirigente do GAAI.

O dossier permanente inclui, normalmente, entre outros, os seguintes elementos:

- Cópia de documentos legais e regulamentares que regem a actividade da organização;
- Organigrama mostrando as funções e a repartição de responsabilidades;
- Extractos ou cópias de contratos, acordos, actas e outros documentos importantes;
- Análise dos sistemas contabilístico e de controlo interno;
- Principais políticas contabilísticas adoptadas e indicadores de gestão mais importantes;
- Aspectos importantes ocorridos em cada auditoria e registo das decisões tomadas e sua justificação.

O dossier corrente inclui normalmente, entre outros, os seguintes elementos:

- Avaliação dos riscos de auditoria e sua actualização;
- Análise de indicadores e tendências significativos;
- Apreciação do trabalho e dos resultados de auditorias anteriores (internas ou externas) sobre a mesma realidade;
- Lista dos procedimentos aplicados em auditorias anteriores;
- Planeamento e programas de auditoria, descrevendo os procedimentos a serem executados e as alterações neles introduzidas;
- Análise de asserções ou classe de transacções;
- Registo da natureza e extensão dos procedimentos de auditoria realizados e dos respectivos resultados, indicando quem os executou e quando;
- Prova de que o trabalho realizado por colaboradores foi sujeito a supervisão e análise;
- Correspondência trocada com auditores externos, peritos ou terceiros;
- Correspondência ou notas respeitantes a assuntos comunicados ou debatidos no âmbito da auditoria realizada;
- Resultados obtidos pelo auditor relativamente aos aspectos significativos do seu trabalho, incluindo o tratamento dado às excepções e aos acontecimentos não usuais;
- Cópia das demonstrações financeiras caso sejam objecto de auditoria;
- Comprovativos dos factos relatados ou objecto de auditoria;
- Cópia dos relatórios emitidos pelo auditor.

No caso de auditorias recorrentes, alguns dos documentos de trabalho classificados acima como de arquivo corrente podem passar a arquivo permanente, devendo neste caso ser mantidos actualizados.

O dossier corrente deve ser conservado pelo período de 10 anos, devendo a sua destruição ser precedida de autorização pelo Presidente do IPAD sob proposta do dirigente do GAAI.

O dossier permanente, como o próprio nome indica, é mantido por tempo indeterminado devendo ser continuamente actualizado.

## **CAPÍTULO 6 – TESTES E TÉCNICAS DE AUDITORIA**

### **6.1. Testes de Auditoria**

A determinação da natureza e extensão dos procedimentos de auditoria compreende a selecção da quantidade e qualidade dos procedimentos a executar e a combinação adequada dos vários tipos de testes/procedimentos, nomeadamente: **testes de controlo e testes substantivos**.

Os procedimentos de auditoria são tarefas que se executam com o objectivo de se obterem as provas necessárias para a emissão de um parecer. São passos detalhados que se incluem na investigação do auditor. Podem variar de trabalho para trabalho, de forma a ajustarem-se às circunstâncias específicas de cada caso.

#### **6.1.1. Teste de controlo (TC)**

Estes testes são utilizados para determinar se os procedimentos internos instituídos pela organização estão a ser cumpridos pelos seus colaboradores, assumindo, portanto o carácter de observância ou conformidade. Destinam-se, inicialmente, a testar a credibilidade dos procedimentos de controlo da organização e não a verificar se os registos das operações estão feitos de forma correcta.

O objectivo do teste de observância é proporcionar segurança razoável de que os procedimentos de controlo estão a ser executados de acordo com o instituído pela organização. Esta observação é essencial para o auditor, uma vez que é através destes testes que ele pode vir a depositar maior ou menor confiança no sistema de controlo interno da organização.

Os **testes de controlo** são executados para obter prova de auditoria acerca da eficácia:

- a) Da concepção do sistema de controlo interno;
- b) Do funcionamento dos controlos internos durante o período em análise.

Os testes de controlo dirigidos à **eficácia da concepção** dos controlos têm em vista avaliar se estes estão ou não adequadamente concebidos, para detectar distorções materialmente relevantes nas asserções. Estes testes incluem procedimentos tais como, indagações ao pessoal, verificação de documentos que apoiam as transacções, relatórios e, ainda, observação da aplicação dos controlos específicos.

Os testes de controlo dirigidos à **eficácia do funcionamento** dos controlos têm em vista avaliar a forma, a consistência e quem aplicou os controlos durante o período de auditoria. Estes testes

incluem procedimentos idênticos aos que são utilizados para testar a eficácia da concepção do sistema de controlo interno.

Baseado na estimativa do nível de risco de controlo que o auditor espera suportar e nas considerações de eficiência da auditoria, o auditor planeia frequentemente executar alguns testes de controlo simultaneamente com a obtenção da compreensão do controlo interno. Mesmo que alguns dos procedimentos levados a efeito para obter a compreensão do controlo interno possam não ter sido especificamente planeados como testes de controlo, eles podem proporcionar prova de auditoria sobre a eficácia da concepção e funcionamento dos controlos internos relevantes para determinadas asserções e, conseqüentemente, servir como testes de controlo.

O auditor pode decidir executar alguns testes de controlo durante uma visita intercalar antes do final do período. Porém, o auditor não pode confiar nos resultados de tais testes sem considerar a necessidade de obter prova de auditoria adicional relativa ao restante período. Os factores a serem considerados compreendem:

- Os resultados dos testes intercalares;
- A duração do período remanescente;
- As alterações verificadas no sistema de controlo interno durante esse período;
- A natureza e volume das transacções e os montantes envolvidos;
- O ambiente de controlo;
- Os procedimentos substantivos a serem realizados.

### 6.1.2. Testes substantivos

Estes testes são utilizados para obter provas suficientes e convincentes sobre as transacções ou asserções, que lhe proporcionem fundamentação para a sua opinião acerca de determinados factos. Incluem testes de pormenor de classes de transacções ou asserções, saldos de contas e procedimentos analíticos substantivos.

Como objectivos fundamentais dos testes substantivos no caso de transacções destacam-se:

- **Existência real:** que as transacções registadas tenham realmente ocorrido;
- **Integridade:** que não existam transacções para além das registadas;
- **Partes interessadas:** que os interessados num determinado registo tenham obtido as informações na sua totalidade;
- **Avaliação e aferição:** que os itens que compõem determinada transacção/registo tenham sido correctamente avaliados e aferidos;
- **Divulgação:** que as transacções/registos tenham sido correctamente divulgadas.

É através da correcta aplicação deste tipo de testes que o auditor obtém evidências sobre os saldos e/ou transacções ou asserções apresentadas pela organização. São de importância fundamental para complementar os testes de observância, considerando que é através deles que é possível confirmar a fidedignidade das transacções e dos registos contabilísticos.

Os testes substantivos são de dois tipos:

- **Testes substantivos de revisão analítica (TSRA)** – consistem na análise e na ponderação de informações diversas sobre a actividade da organização, incluindo rácios, tendências, variações em períodos homólogos ou orçamento com vista a identificar assuntos ou dados inconsistentes que requeiram especial atenção ou investigação;
- **Outros testes substantivos (OTS)** – consistem na execução de procedimentos detalhados de análise de evidência para efeitos de auditoria, nomeadamente: circularizações, contagens físicas, exame de documentos de suporte e reconciliações bancárias e de contas de terceiros, teste de valorimetria e exactidão aritmética de operações, entre outros.

O equilíbrio a ser atingido na combinação dos testes de observância com os testes substantivos depende de diversos factores e circunstâncias. Contudo, os mais comuns são:

- Se os controlos internos são fortes, a combinação dos procedimentos normalmente deve favorecer os testes de observância e os testes substantivos analíticos;
- Se os controlos internos são fracos, a combinação dos procedimentos deve normalmente favorecer os testes substantivos mais extensos, tanto os de revisão analítica como os OTS;
- A dimensão da amostra de todos os testes deve ser alargada quando os controlos internos se revelarem fracos.

Numa perspectiva de auditoria de conformidade, deverão ser avaliados os controlos instituídos ao nível dos processos (ciclos ou transacções), que asseguram a fiabilidade dos registos de dados financeiros ou não financeiros, de forma a assegurar os objectivos de: totalidade, exactidão, validade e restrição de acesso das transacções.

Numa perspectiva de auditoria às demonstrações/dados financeiros, se a avaliação do sistema de controlo interno concluir que este é forte, o auditor deve orientar os seus trabalhos para o reforço dos testes de controlo, de forma a assegurar essa conclusão e reduzir os testes substantivos, concentrando-se nas áreas onde a probabilidade de ocorrerem erros é maior por não serem suficientemente prevenidos pelo sistema de controlo interno.

Embora o risco de distorção material possa ser reduzido a um nível aceitavelmente baixo, ao executar somente testes de controlos a uma asserção particular relacionada com uma classe de transacções, o auditor deve sempre ponderar a hipótese de execução de procedimentos substantivos para cada asserção ou classe de transacções e divulgações materiais.

Quando o risco de distorção material ao nível de uma asserção é significativo, o auditor deve realizar testes substantivos que dêem especificamente resposta adequada a esse risco.

A fim de obter prova de auditoria suficiente, os procedimentos substantivos relacionados com riscos significativos são a maior parte das vezes concebidos para obter prova de auditoria com alta fiabilidade.

### **6.1.3. Natureza dos Testes Substantivos**

Grande parte do trabalho do auditor concretiza-se na obtenção e avaliação de evidências que suportem a sua opinião, podendo, para isso, utilizar de forma isolada e combinada os vários tipos de procedimentos de auditoria: inspecção, observação, confirmação, recálculo, repetição das operações e procedimentos analíticos.

Poderão ser adoptados **procedimentos analíticos ou de revisão analítica e testes de pormenor**. Os procedimentos analíticos devem ser sempre utilizados antes dos outros testes de pormenor.

Os **procedimentos analíticos** têm tradição no planeamento da auditoria e na revisão final, sendo hoje crescente e indispensável o seu uso como teste substantivo e como verdadeira evidência de suporte da opinião do auditor.

Para a implementação destes procedimentos, o auditor deve ter em consideração vários factores entre os quais:

- Avaliar a conveniência do uso de procedimentos face às asserções a comprovar;
- Ponderação da fiabilidade dos dados a utilizar;
- Avaliação da adequabilidade dos procedimentos escolhidos para os fins em vista;
- Ponderar a importância das diferenças encontradas relativamente ao expectável.

Este tipo de testes substantivos aplica-se a grandes volumes de transacções que tendam a ser previsíveis ao longo do tempo. Subjacente ao seu uso está a premissa básica de que apenas se justifica relacionar determinadas variáveis se se mantiverem:

- As condições do negócio;

- Os métodos e critérios contabilísticos;
- A ausência de operações significativas não usuais;
- Flutuações aleatórias ou erros.

Usualmente, os procedimentos analíticos são um processo constituído por quatro fases:

1. Formação das expectativas;
2. Identificação das diferenças;
3. Investigação das causas;
4. Avaliação e formação de opinião.

A **formação das expectativas** sobre a asserção a investigar é talvez a fase mais importante do processo de revisão analítica. É nesta fase que se criam, escolhem e aplicam procedimentos que permitem ao auditor fixar expectativas razoáveis sobre a asserção. Sem esta fixação de expectativa razoável não se sabe exactamente o que se está a testar e corre-se o risco de conceber procedimentos e efectuar trabalhos inúteis.

Na fase da **identificação das diferenças**, por exemplo contabilísticas, o auditor compara o resultado do teste (expectativa) com o valor do saldo. Nesta fase ganha importância o conceito de materialidade, para atribuir relevância à diferença e justificar o âmbito da fase 3, **investigação das causas**, na qual irão ser identificadas as causas das diferenças encontradas.

A fase 4 do processo exige o juízo do auditor na **avaliação dos resultados** dos procedimentos analíticos. Nesta avaliação, a ponderação da relevância das diferenças, a justificação destas e a opinião do auditor são a parte mais delicada e decisiva do processo da revisão analítica nesta fase da auditoria.

Os **testes de pormenor** são mais apropriados para obter prova de auditoria relativamente a certas asserções sobre os montantes ou saldos de contas, incluindo existência e valorização.

O auditor pode:

- Determinar que, para reduzir o risco de distorção material a um nível aceitavelmente baixo, é suficiente executar procedimentos analíticos substantivos;
- Determinar que é suficiente realizar apenas testes de pormenor que dêem resposta ao risco avaliado, com o objectivo de obter prova de auditoria apropriada suficiente para atingir o nível planeado de segurança ao nível de asserção;

- Determinar que a resposta mais adequada aos riscos avaliados é proceder a uma combinação dos procedimentos analíticos e testes de pormenor.

Ao conceber procedimentos substantivos relacionados com a asserção, o auditor selecciona a partir de itens contidos numa demonstração financeira, obtendo assim prova de auditoria relevante.

Ao conceber procedimentos analíticos, o auditor deve considerar as seguintes questões:

- A conveniência de usar procedimentos analíticos dadas as asserções;
- A fiabilidade dos dados internos e/ou externos, a partir dos quais é desenvolvida a expectativa de quantias registadas ou de rácios;
- A expectativa ser suficientemente precisa para identificar uma distorção material no desejável nível de segurança;
- A diferença aceitável entre valores registados e valores esperados.

#### **6.1.4. Oportunidade dos Testes Substantivos**

Tendo em conta a qualidade do trabalho de auditoria, o objectivo central do auditor é reduzir ao mínimo possível a possibilidade de a sua opinião não ser consistente com a realidade que pretende certificar. Os procedimentos analíticos podem ser fonte directa de prova de auditoria e ajudar a reduzir o risco atribuível a uma determinada auditoria e a quantidade de outros testes substantivos a executar.

Estes procedimentos são fundamentais em todas as fases de um processo de auditoria, desde o seu planeamento até à revisão final. Sempre que forem realizados numa fase intercalar desse processo, o auditor pode ter que realizar procedimentos analíticos adicionais ou combinados com testes de controlo para poder aplicar as conclusões dessa fase até ao final do período a auditar. Só desta forma pode reduzir o risco de distorções que possam não vir a ser detectadas no final do período. Nestas situações, o auditor deve ter em atenção os seguintes factores:

- O ambiente de controlo e outros controlos;
- A informação que venha a estar disponível numa data posterior e que seja necessária para os seus procedimentos;
- O objectivo do teste substantivo;
- O risco determinado de distorção material;
- A capacidade para realizar os testes substantivos em combinação com testes de controlos de forma a reduzir o risco de distorções não detectadas.

Nas situações em que o auditor considere necessário obter prova de auditoria sobre a eficácia operacional dos controlos, podem ser realizados testes de eficácia operacional dos controlos, relevantes ou, então, realizar os testes substantivos no final da auditoria.

Em relação à utilização de prova de auditoria proveniente de testes substantivos realizados em auditorias anteriores, essa apenas pode ser feita quando tenham ocorrido alterações fundamentais, tanto na referida prova de auditoria como na asserção a ser auditada.

#### **6.1.5. Extensão da Execução de Procedimentos Substantivos**

Quanto maior for o risco de distorção material, maior é a extensão de procedimentos substantivos. Como o risco de distorção material tem em conta o controlo interno, a extensão de procedimentos substantivos pode ser aumentada na sequência de resultados não satisfatórios de testes de eficácia operacional dos controlos. Porém, só é apropriado aumentar a extensão de um procedimento de auditoria se ele próprio for relevante para o risco especificado.

Ao conceber testes de pormenor, a extensão do teste é geralmente pensada em termos de dimensão da amostra, que é afectada pelo risco de distorção material. Porém, o auditor também considera outras questões, incluindo se é mais eficaz usar outros meios selectivos para testar, tais como seleccionar itens grandes ou não usuais a partir de uma população em oposição a executar amostragem representativa ou estratificar a população em subpopulações homogéneas para amostragem.

#### **6.2. Técnicas de Auditoria**

As técnicas utilizadas no âmbito da implementação de uma auditoria interna podem ser definidas como o conjunto de procedimentos que pode ser adoptado no desenvolvimento do trabalho de auditoria.

A selecção das técnicas ou procedimentos a utilizar durante a realização do processo de auditoria depende da avaliação do sistema de controlo interno da organização. Na realização do trabalho de auditoria, o auditor deverá estar atento acerca da melhor forma de obter as provas necessárias para o seu objectivo, procurando captar informações válidas e satisfatórias e avaliando de imediato as provas e informações que obteve através dos exames realizados.

Da utilização das técnicas pode resultar a identificação de situações de fraude ou falhas nos procedimentos de controlo interno. Não existe nenhuma técnica de auditoria especificamente concebida para detectar fraudes ou erros intencionais. A sua detecção apenas acontece como

consequência da utilização de testes e da extensão das técnicas de auditoria aplicadas de forma correcta.

A prática adequada destas técnicas permite ao auditor, em conjugação com os objectivos traçados, executar o programa de auditoria de acordo com os objectos e com a segurança fornecida pelos sistemas de controlo interno avaliados.

Entre as principais técnicas incluem-se:

**6.2.1. Exames Físicos:** consistem na verificação *in loco* e permitem ao auditor formar opinião acerca da existência física do objecto ou item a ser examinado. O seu objectivo é confirmar a efectividade dos controlos, especialmente dos relacionados com a segurança das quantidades físicas ou qualitativas dos bens tangíveis (asserções).

Estes exames devem possuir o seguinte conjunto de características:

- Existência física: comprovação visual da existência do item;
- Autenticidade: discernimento da fiabilidade do item;
- Quantidade: adequado apuramento da quantidade física real;
- Qualidade: comprovação visual ou laboratorial de que o objecto continua em perfeitas condições de utilização.

Quando têm por objecto a verificação da existência dos stocks da organização, o seu objectivo é a constatação visual de que eles existem e existem nas quantidades apuradas. Nestes casos, o auditor deve ter sempre presente que o seu objectivo é a identificação correcta, a qual deve abranger as características anteriormente referidas.

Os exames físicos não existem por si só, são utilizados como procedimento complementar que permite verificar se existe ou não correspondência entre os registos da organização e aquilo que existe realmente. Permite confirmar se os registos que existem estão correctos e se os valores são os adequados em função da qualidade do item examinado.

**6.2.2. Circularizações / Confirmações Externas:** servem para obter uma declaração formal e independente, feita por pessoas sem qualquer tipo de relação com a entidade, sobre factos ligados com as operações desta.

A validade desta técnica para comprovação da autoria apenas se verifica quando o gestor/dirigente da operação está envolvido no processo. Nestes casos, a função do auditor é controlar o processo de formulação e obtenção das respostas aos pedidos circularizados.

Existem dois tipos de pedidos de confirmação de dados utilizados pela auditoria:

- **Positivos:** utilizados quando se pretende obter uma confirmação formal e podem ser realizados de duas maneiras:
  - **Branco:** quando o pedido de confirmação é enviado em branco, sem ser preenchido por qualquer valor;
  - **Preto:** quando o pedido de confirmação é enviado preenchido com os valores ou saldos constantes na base de dados, os quais devem ser confirmados.
- **Negativos:** utilizados quando não existe confirmação por parte de quem se pretende obtê-la mas o auditor entende que essa pessoa concorda com os valores que foram colocados no pedido de confirmação. Geralmente, são utilizados de forma complementar aos pedidos de confirmação positivos e devem ser realizados para que se confirme que os pedidos foram efectivamente recebidos.

**6.2.3. Exame da Documentação Original:** o objectivo deste procedimento é confirmar se é evidente que as operações realizadas são comprovadas pelos documentos comprovativos exigidos ao nível legal ou de controlo interno. Na realização deste tipo de exame, o auditor deve ter em atenção as seguintes condições:

- **Autenticidade:** confirmar se a documentação é fidedigna e merece crédito;
- **Normalidade:** confirmar se a operação corresponde às operações normais e está de acordo com os objectivos da organização;
- **Aprovação:** verificar se a operação e os respectivos documentos foram aprovados pela pessoa legalmente responsável pela sua aprovação;
- **Registo:** comprovar se o registo efectuado foi o adequado, se a documentação é útil e se existe correspondência contabilística, fiscal, etc.

**6.2.4. Conferência de Somas e Cálculos:** esta é, simultaneamente, a técnica de auditoria mais simples e mais completa. É a mais utilizada uma vez que a quase totalidade das operações de uma organização envolvem valores, cálculos, etc. Apesar de os valores poderem ter sido confirmados pela organização, é fundamental que o auditor proceda à sua reconfirmação. Consiste, basicamente, na revisão das memórias de cálculos ou confirmação dos valores por meio da comparação de elementos numéricos correlacionados para constatar a adequação dos cálculos apresentados. Poderá recorrer-se à auditoria informática, quando exista elevado grau de automatização dos processos.

**6.2.5. Exame dos lançamentos contabilísticos:** o objectivo é verificar se as informações contabilísticas, fiscais, etc., são verosímeis. Além disso, permite que o auditor realize levantamentos específicos nas análises, composição de saldos, conciliações, etc.

**6.2.6. Indagação oral e escrita:** consiste na formulação de perguntas e na obtenção de respostas junto dos funcionários e colaboradores da organização, através da realização de entrevistas ou do envio de questionários escritos. A preparação desta técnica deve ser cuidadosa e evitar a formulação de questões desnecessárias. Deve ser realizada por quem tenha um conhecimento aprofundado da organização e da área a examinar. As respostas podem ser obtidas através de declarações formais ou informais. Toda a informação obtida por intermédio desta técnica deve ser examinada a fim de ser comprovada a sua veracidade.

**6.2.7. Exame dos livros e registos auxiliares:** esta técnica deve ser utilizada em conjugação com outras uma vez que através da análise destes documentos de suporte é possível constatar e confirmar a fiabilidade dos registos principais. A sua utilização implica que o auditor tenha consciência de que estes registos também podem estar incorrectos ou que tenham sido preparados apenas para suportar dados incorrectos.

**6.2.8. Correlação entre informações obtidas:** este procedimento decorre do próprio trabalho do auditor uma vez que, no decorrer desse trabalho, o auditor irá realizar serviços cuja informação estará relacionada com outras áreas de controlo diferente da organização. À medida que vai observando este inter-relacionamento, o auditor está a efectuar o procedimento de correlação, uma vez que confirma informações obtidas através de fontes independentes, autónomas e distintas dentro da própria organização.

**6.2.9. Observação das actividades e condições:** a mais generalizada das técnicas de auditoria. Através dela é possível identificar erros, problemas ou deficiências através de exames visuais, os quais, de outra forma, poderiam passar despercebidos. O seu objectivo não é proceder à verificação específica de problemas, como acontece com a circularização ou a conferência de cálculos. A sua utilização é importante em todas as fases do processo de auditoria, não devendo nunca ser omissa ou negligenciada.

Pelas suas características específicas, a observação implica o poder de constatação e observação do auditor pelo que a sua argúcia, conhecimentos e experiências são determinantes para a boa utilização desta técnica.

A observação deve conter os seguintes elementos:

- Identificação da actividade específica a ser observada;
- Observação da sua execução;
- Comparação do comportamento com os padrões estabelecidos;
- Avaliação e conclusão.

**6.2.10. Exame dos registos:** consiste na verificação dos registos que constam nos controlos regulamentares, relatórios sistematizados, mapas e demonstrações formalizadas e que foram efectuados manualmente ou através de sistemas informatizados. Estes registos devem ser verificados em todas as suas formas.

**6.2.11. Corte das Operações ou “Cut-Off”:** esta técnica tem como objectivo analisar a dinâmica do procedimento operacional ou transaccional, através da realização de um corte nesse processo. A análise é feita através da fotografia do momento chave de um processo.

**6.2.12. Rastreamento:** pesquisa aprofundada através do exame de documentos, sectores, unidades, órgãos e procedimentos interligados, cujo objectivo é fundamentar a opinião do responsável pela execução do trabalho sobre o facto que está a ser observado.

**6.2.13. Análise Documental:** exame de processos, actos formalizados e documentos avulsos.

### **6.3. Prova de Auditoria e Procedimentos para sua Obtenção**

Os auditores internos identificam a informação que serve de prova, a qual deve fornecer uma base sólida para as observações e recomendações da auditoria.

Essa informação deve ser:

- Suficiente – factual, adequada e convincente, no sentido de que uma pessoa informada e prudente chegaria às mesmas conclusões que o auditor;
- Fidedigna – de confiança e a mais acessível, através do uso de apropriadas técnicas de auditoria;
- Relevante – suporta as observações e recomendações de auditoria e é consistente com os objectivos da mesma;
- Útil – ajuda a organização a atingir os seus objectivos.

Para a obtenção da prova de auditoria deverão ser executados testes de auditoria, adoptando os seguintes procedimentos:

- **Inspeção de Registos ou Documentos** – consiste em examinar registos ou documentos, internos ou externos, em forma de papel, electrónica ou outra. A inspeção de registos e documentos proporciona prova de auditoria de variados graus de fiabilidade, dependendo da sua natureza e fonte e, no caso de registos e documentos internos, sobre a eficácia dos controlos sobre a sua produção.
- **Observação** – consiste em olhar para um processo ou procedimento que está a ser desempenhado por outros. A observação proporciona prova de auditoria acerca da execução de um processo ou procedimento, mas é limitada ao momento no qual a observação tem lugar, pelo facto de o acto de ser observado poder afectar a forma como o processo ou procedimento é executado.
- **Inquérito** – consiste em obter informação de pessoas conhecedoras, dentro ou fora da entidade, e é um procedimento de auditoria que é extensivamente usado e, muitas vezes, complementado pela execução de outros procedimentos. O inquérito pode ser formal ou informal, sendo a avaliação das respostas uma parte integrante do processo. As respostas a inquéritos podem proporcionar ao auditor interno informação já conhecida ou prova de auditoria corroborativa. Alternativamente, as respostas podem proporcionar informação que difira significativamente de outra informação que o auditor tenha obtido. Em alguns casos, as respostas proporcionam um fundamento para o auditor modificar ou executar procedimentos adicionais de auditoria.

O auditor interno executa procedimentos de auditoria adicionalmente ao uso de inquérito para obter prova de auditoria apropriada e suficiente. Geralmente, um inquérito por si só não proporciona prova de auditoria suficiente para detectar uma distorção material ao nível da asserção. Para além disso, a indagação por si só não é suficiente para testar a eficácia operacional de controlos.

Se bem que a corroboração de prova obtida por intermédio de inquérito seja muitas vezes de particular importância, no caso de indagações acerca de intenções da gestão, a informação disponível para suportar a sua intenção pode ser limitada. Nestes casos, compreender a história passada da gestão pode proporcionar informação relevante sobre a sua intenção para levar a efeito as intenções declaradas relativamente a activos ou passivos, as razões declaradas para escolher uma determinada orientação de gestão e a capacidade para perseguir uma orientação específica de acção.

Relativamente a algumas questões, o auditor obtém declarações escritas para confirmar respostas a indagações orais:

- **Confirmação** – é um tipo específico de indagação, ou seja, é o processo de obter uma declaração de informação ou de uma condição existente, directamente de uma terceira parte. As confirmações são usadas frequentemente em relação a saldos de contas e aos seus componentes, mas não necessitam de ser restritas a esses itens. As confirmações são também usadas para obter prova de auditoria sobre a ausência de certas condições.
- **Reexecução** – consiste na verificação do rigor de documentos ou de registos, isto é, a reexecução é a execução independente de procedimentos ou controlos do auditor, que foram originariamente executados como parte do controlo interno da entidade, quer manualmente, quer por intermédio do uso de técnicas de auditoria, com recurso à informática ou por testes de simulação.
- **Procedimentos analíticos na revisão das demonstrações financeiras** – consistem na avaliação da informação financeira, feita por relacionamentos plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Os procedimentos analíticos também englobam a investigação de flutuações e relacionamentos que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou se desviem significativamente de quantias previsíveis.

#### **6.4. Instrumentos de Gestão**

A auditoria interna deverá apoiar a definição de indicadores de desempenho organizacional e as escolhas em termos de ferramentas de apoio a uma gestão mais eficaz. Entre outros, o recurso ao **Balanced Scorecard** (ferramenta de análise dinâmica que permite visualizar, em tempo real, o desempenho de uma organização), aliado à implementação do **SIADAP/QUAR** (nas suas atribuições relacionadas com a avaliação do desempenho organizacional) e da **Estrutura Comum de Avaliação** (instrumento de auto-avaliação na Administração Pública, através do modelo CAF 2006), pode constituir um valioso conjunto de instrumentos de alinhamento estratégico com as acções operacionais.

A auditoria deverá auxiliar a direcção superior do IPAD no acompanhamento e controlo da execução dos instrumentos de gestão previsional, tais como os planos de actividade e o orçamento financeiro, analisando periodicamente os desvios entre o realizado e o previsto e enunciando, se for caso disso, as recomendações daí decorrentes.

## BIBLIOGRAFIA

- Cordeiro, C. M., 2006, “Testes em Auditoria: Uma Revisão Conceitual Aplicável na Prática”, *Revista das Faculdades Santa Cruz*, v. 5, nº 2: 5-9;
- Costa, A., 2007, “Importância Crescente dos Procedimentos Analíticos em Auditoria”, *Revisores/Auditores*, nº 38: 36-44;
- Freitas, C. A., 2007, “A Materialidade, o Risco e a Amostragem em Auditoria”, in VV.AA, *Temas de Contabilidade, Fiscalidade, Auditoria e Direito das Sociedades*, Braga, J. G., Malheiro, M. e Guimarães, M.,: 135-149;
- Marques, M., 1997, *Auditoria e Gestão*, Lisboa, Editorial Presença;
- Morais, G., Martins, I., 2007, *Auditoria Interna Função e Processo*, Áreas Editora;
- Pinheiro, J. L., 2008, *Auditoria Interna – Manual Prático para Auditores Internos*, Lisboa, Editora Rei dos Livros;
- s.a., s.d, “Técnicas de Auditoria”, S.I. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Disponível em URL: <http://www.tce.ba.gov.br/Auditoria/conteudo/cerds/tecnicas.htm>;
- s.a., s.d., “Técnicas de Auditoria”, S.I., Senado Federal. Disponível em URL: [http://www.senado.gov.br/sf/SENADO/scint/insti/controles\\_internos\\_07\\_tecnicas\\_auditoria.asp](http://www.senado.gov.br/sf/SENADO/scint/insti/controles_internos_07_tecnicas_auditoria.asp).