

NÃO CLASSIFICADO



**MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL
EXÉRCITO PORTUGUÊS**

PTE 005-01

**AUDITORIA
DE
ABONOS E DESCONTOS**

SETEMBRO 2018

NÃO CLASSIFICADO

Página intencionalmente em branco



MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL EXÉRCITO PORTUGUÊS

DESPACHO

1. Aprovo, para utilização no Exército, a Publicação Técnica (PTE) 005-01 AUDITORIA DE ABONOS E DESCONTOS.
2. A PTE 005-01 AUDITORIA DE ABONOS E DESCONTOS é uma publicação não classificada e não registada.
3. Podem ser feitos extratos desta publicação sem autorização da entidade promulgadora.
4. A PTE 005-01 AUDITORIA DE ABONOS E DESCONTOS entra em vigor na data da sua distribuição.

Porto, 07 de setembro de 2018

O COMANDANTE DO PESSOAL

ANTÓNIO DA FONSECA E SOUSA

TENENTE-GENERAL

Página intencionalmente em branco

REGISTO DE ALTERAÇÕES

IDENTIFICAÇÃO DA ALTERAÇÃO (N.º e DATA)	DATA DA INTRODUÇÃO	ENTRADA EM VIGOR (DATA)	IDENTIFICAÇÃO DE QUEM INTRODUZIU (Assinatura, Posto, Unidade)

Página intencionalmente em branco

INDICE

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO.....	1-1
101. Enquadramento.....	1-1
102. Finalidade.....	1-1
103. Referências	1-1
104. Âmbito de aplicação	1-2
CAPÍTULO 2 – AUDITORIA INTERNA	2-1
201. Conceito e objetivo das auditorias	2-1
202. Princípios e regras	2-1
203. Tipos de auditoria.....	2-2
204. Métodos de auditoria.....	2-7
205. Procedimentos de auditoria.....	2-7
206. Técnicas de auditoria	2-13
207. Amostra.....	2-14
CAPÍTULO 3 – O PROCESSO DE AUDITORIA	3-1
301. Fases do processo de auditoria.....	3-1
302. Planeamento	3-1
303. Execução	3-7
304. Relato.....	3-12
305. Seguimento	3-17
CAPÍTULO 4 – PERSPETIVA DO RISCO.....	4-1
401. Tipos de Risco.....	4-1
402. Auditoria e risco.....	4-1
403. Risco e materialidade	4-5

CAPÍTULO 5 – ERRO, IRREGULARIDADE E FRAUDE 5-1

501. Erro 5-1

502. Irregularidade e Fraude 5-1

CAPÍTULO 6 – ADMINISTRAÇÃO DAS AUDITORIAS 6-1

601. Nomeação das equipas de auditoria 6-1

602. Exercício dos trabalhos de campo..... 6-1

603. Organização do processo de auditoria 6-2

604. Controlo de qualidade das auditorias..... 6-3

ANEXO A – MODELO DE ESTUDO PRELIMINARA-1

ANEXO B – MODELO DE PROGRAMA DE AUDITORIAB-1

ANEXO C – FOLHA DE TRABALHO DE OBSERVAÇÕESC-1

ANEXO D – MODELO DE OBSERVAÇÕES E CONCLUSÕES PRELIMINARESD-1

ANEXO E – MODELO DE RELATÓRIO DE AUDITORIA.....E-1

ANEXO F – MODELO DE CREDENCIAL F-1

ANEXO G – QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DA AÇÃO DE AUDITORIA PELAS ENTIDADES AUDITADAS..... G-1

ANEXO H – LISTA DE ABREVIATURAS E ACRÓNIMOS.....H-1

ANEXO I - REFERÊNCIAS I-1

INDICE DE FIGURAS

FIGURA 2-1 FASES DA AUDITORIA FINANCEIRA..... 2-3

FIGURA 2-2 FASES DA AUDITORIA DE RESULTADOS 2-4

FIGURA 2-3 FASES DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE 2-5

FIGURA 3-1 PROCESSO DE AVALIAÇÃO GLOBAL DO SCI 3-8

INDICE DE TABELAS

TABELA 2-1 TIPOS DE AUDITORIA..... 2-2

TABELA 2-2 MÉTODOS DE AUDITORIA 2-7

TABELA 2-3 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA 2-8

TABELA 2-4 SISTEMA DE CONTROLO INTERNO	2-9
TABELA 2-5 TÉCNICAS DE AUDITORIA	2-14
TABELA 2-6 MÉTODOS DE SELEÇÃO DA AMOSTRA.....	2-16
TABELA 2-7 TÉCNICAS DE AMOSTRAGEM PROBABILÍSTICA	2-16
TABELA 3-1 FASES DA AUDITORIA.....	3-1
TABELA 3-2 PROGRAMA DE AUDITORIA.....	3-6
TABELA 3-3 AVALIAÇÃO GLOBAL DO SCI	3-9
TABELA 3-4 FASES DE RECOLHA DE EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA	3-10
TABELA 3-5 ETAPAS DE ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA	3-13
TABELA 3-6 CARATERÍSTICAS DO RELATÓRIO DE AUDITORIA.....	3-14
TABELA 3-7 TIPOS DE JUÍZO DE AUDITORIA.....	3-16
TABELA 4-1 CICLO DA AUDITORIA NA PERSPETIVA DO RISCO	4-2
TABELA 4-2 TRABALHOS DE AUDITORIA NA PERSPETIVA DO RISCO	4-5

Página intencionalmente em branco

NOTA PRÉVIA

1. A Repartição de Auditoria de Abonos e Descontos do Gabinete do Comando do Pessoal tem entre outras atividades, a missão de executar ações de auditoria internas ao processamento dos abonos e descontos do Exército, no âmbito da autoridade técnica do TGEN AGE.
2. Para esse efeito é indispensável a existência de princípios bem como a aplicação de métodos e técnicas geralmente aceites, que permitam ao auditor a formulação de uma opinião credível sobre as matérias analisadas.
3. Ao longo do atual e do último ano, a RAAD aplicou os preceitos contidos no presente documento de forma experimental, podendo considerar-se que existe nesta altura a consolidação e estabilidade necessária para a sua formalização numa Publicação Técnica.
4. A PTE 005-01 AUDITORIA DE ABONOS E DESCONTOS, utiliza como principais referências os procedimentos do Tribunal de Contas e da Inspeção Geral de Defesa Nacional, mas também disposições apresentadas pelo Instituto Português de Auditoria Interna em ações de formação e ainda outras obras referidas ao longo da publicação.
5. Após a sua aprovação, a PTE 005-01 AUDITORIA DE ABONOS E DESCONTOS, constitui o normativo que determina a metodologia para o planeamento e execução das ações de auditoria, bem como define os tipos, métodos, procedimentos e técnicas de auditoria, não esquecendo os mecanismos de avaliação do desempenho das auditorias.

O CHEFE DO GABINETE DO COMANDANTE DO PESSOAL

LUÍS FILIPE CAMELO DUARTE SANTOS
CORONEL TIROCINADO

Página intencionalmente em branco

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO

101. Enquadramento

- a. O Sistema de Processamento de Abonos e Descontos do Exército envolve diversas entidades, com diferentes níveis de responsabilidade e de autoridade, com várias dependências hierárquicas, funcionais e técnicas, compreendendo habitualmente delegações de competências entre entidades.
- b. Este sistema abrange também um alargado número de abonos e descontos, representando um peso significativo no orçamento global do Exército, cada qual com enquadramento legal próprio e que afeta todos os militares e funcionários civis do Exército.
- c. Neste contexto, é imprescindível não só a existência de um Sistema de Controlo Interno (SCI) que contemple medidas preventivas e detetivas, como também de ações de auditoria interna que permitam prevenir e detetar erros, promover a legalidade, a economia, a eficiência e a eficácia, em todas as entidades e de todos os processos envolvidos.

102. Finalidade

A presente publicação visa apoiar as ações de auditoria interna do Comando do Pessoal (CmdPess) no âmbito da autoridade funcional e técnica do Comandante do Pessoal, através do estabelecimento de conceitos e de normas com os seguintes objetivos:

- a. Determinar a metodologia para o planeamento e execução das ações de auditoria;
- b. Definir os tipos, métodos, procedimentos e técnicas de auditoria;
- c. Uniformizar e sistematizar os processos de auditoria;
- d. Estabelecer os documentos de trabalho;
- e. Fixar as regras de acesso à informação, a registos, pessoas e bens;
- f. Estabelecer a metodologia de elaboração, apresentação e divulgação dos relatórios de auditoria;
- g. Estabelecer mecanismos de avaliação do desempenho das auditorias.

103. Referências

- a. As disposições constantes neste documento têm como principais referências os procedimentos do Tribunal de Contas publicados no Manual de Auditoria e de Procedimentos, Vol I. de 1999, no Manual de Auditoria de Resultados de 2016 e no Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais, de 2016, que por sua vez tomam em

PTE 005-01 Auditoria de Abonos e Descontos

conta as normas e orientações internacionalmente aceites, em especial as ISSAI (*International Standards of Supreme Audit Institutions*).

- b. Foram também consideradas as práticas da Inspeção Geral de Defesa Nacional nas ações de auditoria que realizou nos últimos anos ao Exército, disposições apresentadas pelo Instituto Português de Auditoria Interna em sede de ações de formação frequentadas pelos elementos da Repartição de Auditoria do Gabinete do Ajudante-General do Exército (RAAD/GABAGE) e ainda outras obras referidas na publicação.

104. Âmbito de aplicação

A presente publicação destina-se a ser utilizada pela RAAD/GABAGE.

CAPÍTULO 2 – AUDITORIA INTERNA

201. Conceito e objetivo das auditorias

- a. Para efeitos da presente publicação, por auditoria entende-se a verificação das matérias relacionadas com os abonos e descontos, tendente a analisar a sua conformidade com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por auditores idóneos, tecnicamente preparados, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar a formação de uma opinião e emitir um parecer e recomendações sobre as matérias analisadas.
- b. As auditorias são realizadas com base em critérios, estabelecidos com base em fontes reconhecidas e fixados na fase de planeamento das auditorias, utilizados para medir ou apreciar o objeto de auditoria de forma objetiva, adequada e consistente.
- c. As auditorias levadas a cabo pela RAAD têm como objetivo contribuir para a melhoria dos processos e do desempenho das entidades, fornecendo análises referentes à legalidade, economia, eficácia e eficiência dos seus procedimentos, acrescentando dessa forma valor ao Sistema de Processamento de Abonos e Descontos do Exército.

202. Princípios e regras

As auditorias da RAAD são desenvolvidas de acordo com os princípios e regras de conduta enunciados na Norma de Autoridade Técnica (NAT) do CmdPess 01.01.00 ORGANIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO DA REPARTIÇÃO DE AUDITORIA DE ABONOS E DESCONTOS.

a. Princípios

(1) Integridade

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

(2) Objetividade

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

(3) Confidencialidade

Os auditores internos respeitam o valor e a propriedade da informação que recebem e não divulgam a informação sem a devida autorização, exceto em caso de obrigação legal ou profissional de o fazer.

PTE 005-01 Auditoria de Abonos e Descontos

(4) Competência

Os auditores internos aplicam os conhecimentos, técnicas e experiência necessárias no desempenho dos serviços de auditoria interna.

b. Regras:

- (1) Executar o trabalho com honestidade, diligência e responsabilidade;
- (2) Respeitar as leis e divulgar o que se espera que seja feito ao abrigo das leis;
- (3) Respeitar e contribuir para os objetivos legítimos do Exército;
- (4) Não participar em qualquer atividade ou manter uma relação que prejudique ou que se presuma possa prejudicar o seu julgamento imparcial;
- (5) Não aceitar nada que possa prejudicar ou que se presuma possa prejudicar o seu julgamento técnico;
- (6) Divulgar todos os factos materiais de que tenham conhecimento, os quais, a não serem divulgados, possam distorcer a informação das atividades em análise;
- (7) Ser prudentes na utilização e proteção da informação obtida no desempenho das suas atividades;
- (8) Não utilizar a informação para qualquer benefício próprio ou que de outra maneira estaria em desacordo com as leis ou em detrimento dos objetivos legítimos do Exército;
- (9) Aceitar apenas tarefas para os quais disponham do necessário conhecimento, proficiência e experiência;
- (10) Desempenhar a auditoria interna de acordo com as Normas definidas para o efeito;
- (11) Aperfeiçoar continuamente a sua proficiência, a eficiência e qualidade das tarefas.

203. Tipos de auditoria**a. As auditorias da RAAD classificam-se quanto à finalidade nos seguintes tipos:**

TIPOS DE AUDITORIA	
Auditoria financeira	Apreciação de informação financeira
Auditoria de resultados	Avaliação do desempenho
Auditoria de conformidade	Verificação do respeito por normas e princípios
Auditoria combinada	Combinação de vários tipos de auditoria
Auditoria de seguimento	Acompanhamento da adoção de recomendações

Tabela 2-1 Tipos de Auditoria

(1) Auditoria financeira

- (a) As auditorias financeiras realizadas pela RAAD visam apreciar a legalidade, a regularidade financeira das operações, a conformidade com as normas orçamentais, a exatidão e fiabilidade dos dados relativos aos abonos e descontos, contribuindo desse modo para a confiança da informação financeira.
- (b) Nas auditorias financeiras as evidências recolhidas pelos auditores têm de sustentar as observações de auditoria sobre a existência, ou não, de distorções materialmente relevantes na informação financeira auditada e, havendo-as, determinar se derivam de fraude, quando está subjacente intencionalidade.
- (c) Na fase de preparação das auditorias financeiras, os auditores devem identificar e avaliar os riscos de distorções materialmente relevantes¹ nas demonstrações financeiras, através da compreensão da entidade auditada e respetivo ambiente, incluindo o controlo interno, para em fase posterior conceber e implementar respostas por via de procedimentos e/ou obtenção de evidências que façam face a esses riscos.

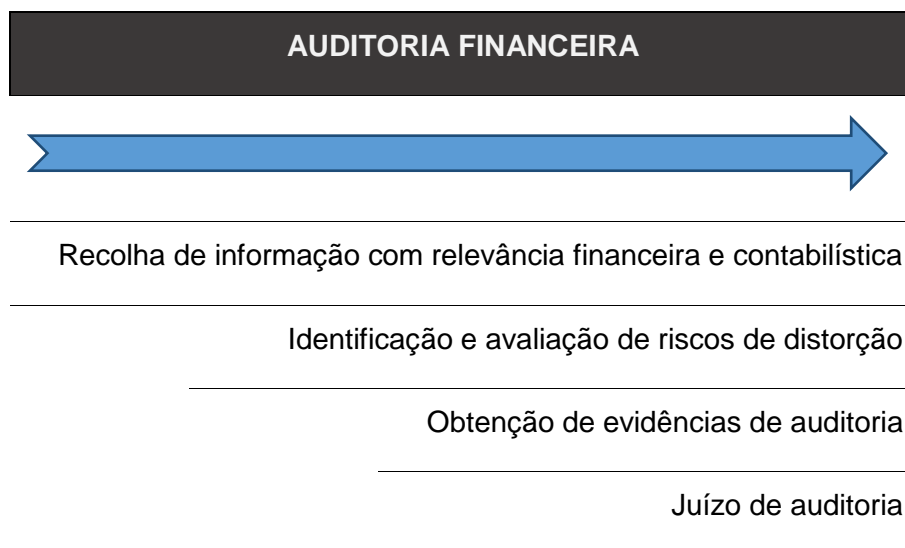


Figura 2-1 Fases da Auditoria Financeira

(2) Auditoria de resultados

- (a) As auditorias de resultados realizadas pela RAAD visam concluir, através da recolha de evidências sustentadas, se o desempenho das entidades intervenientes no processamento de abonos e descontos obedece aos

¹ Considera-se materialmente relevante qualquer desvio do objeto de auditoria face aos critérios estabelecidos para a respetiva apreciação, que seja suscetível de influenciar a decisão dos utilizadores da informação.

PTE 005-01 Auditoria de Abonos e Descontos

princípios de economia, eficiência e eficácia, colaborando desse modo no seu aperfeiçoamento.

- (b) Nas auditorias de resultados, os auditores devem estabelecer os objetivos de auditoria e formular adequadamente as questões e subquestões a que a auditoria deve dar resposta, bem como selecionar ou conceber critérios relevantes e adequados para a auditoria, com vista a acrescentar valor e promover melhorias relacionadas com os princípios de boa gestão.
- (c) As conclusões e recomendações da auditoria de resultados devem promover, de forma construtiva, a melhoria da gestão sob a perspetiva de um ou mais dos seus princípios – economia, da eficiência e da eficácia – e contribuir para a responsabilização e transparência.

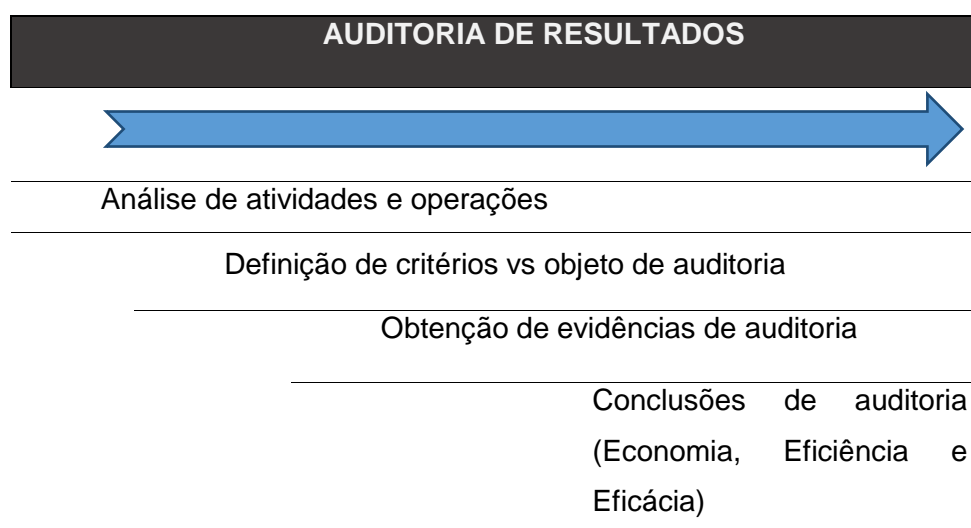


Figura 2-2 Fases da Auditoria de Resultados

(3) Auditoria de conformidade

- (a) As auditorias de conformidade realizadas pela RAAD visam apurar se as operações de uma determinada entidade, no âmbito do processamento de abonos e descontos, foram realizadas e registadas de acordo com os princípios, normas e a legislação aplicável, apoiando na identificação e correção de inconformidades.
- (b) Da auditoria de conformidade resulta a emissão de conclusões de conformidade do objeto da auditoria face aos critérios definidos, contribuindo, desse modo para formular uma apreciação sobre se as atividades e as operações concretas cumprem, em todos os seus aspetos relevantes, com a legislação geral e específica em vigor e bem assim, com os princípios e as normas aplicáveis às entidades auditadas.
- (c) A auditoria de conformidade é executada numa das seguintes formas:

1. Autônoma e claramente definida, relacionada com o objeto e critérios específicos, sendo emitida uma conclusão de conformidade.
2. Associada à auditoria financeira, quando a conformidade com leis e regulamentos integra o relatório sobre a auditoria financeira, concluindo-se na forma de um juízo de conformidade.
3. Combinada com a auditoria de resultados, quando a conformidade é observada como um dos aspetos ou critérios da economia, eficiência e eficácia.

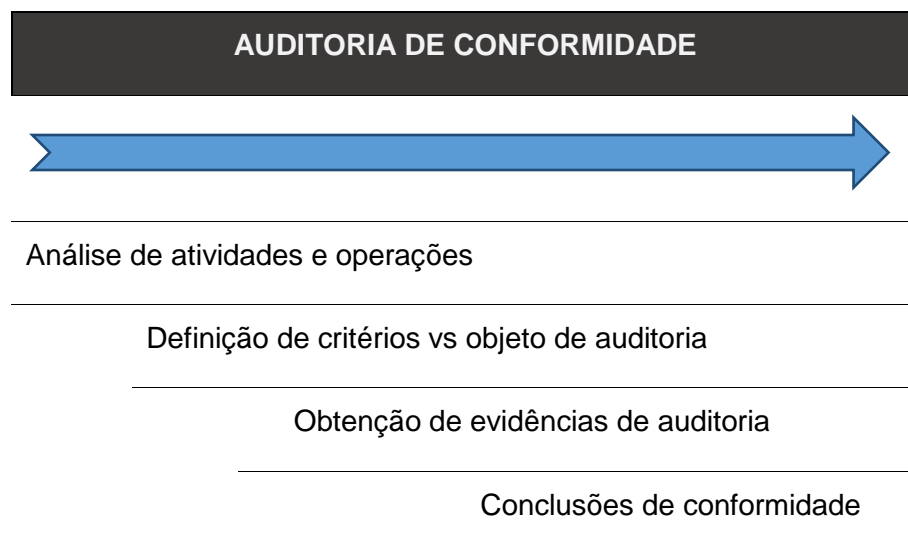


Figura 2-3 Fases da Auditoria de Conformidade

(4) Auditoria combinada

- (a) As auditorias da RAAD podem combinar ou incluir aspetos financeiros, de desempenho ou de conformidade, sendo o objeto principal da auditoria o que determina quais as normas pertinentes que devem ser aplicadas pelos auditores, tendo em conta o seguinte:
 1. Auditoria financeira, quando o objeto principal se foca na informação financeira apresentada;
 2. Auditoria de resultados, quando o objeto principal se foca na economia, eficiência e eficácia das atividades;
 3. Auditoria de conformidade, quando o objeto principal incide sobre a conformidade com as leis e normas aplicáveis.
- (b) A auditoria de conformidade associada à auditoria financeira, compreende a avaliação sobre se as atividades e informações refletidas nos mapas e registos de abonos e descontos estão de acordo com as normas legais e regulamentares aplicáveis (que podem constituir-se como critérios de auditoria).

PTE 005-01 Auditoria de Abonos e Descontos

- (c) Na realização de uma auditoria de resultados os objetivos visados devem ser claramente formulados em relação aos princípios da economia, da eficiência e da eficácia. No entanto vários requisitos e procedimentos da auditoria financeira podem ser avocados, nomeadamente quanto a matérias como a informação financeira e orçamental disponível, o SCI implementado, ou a exatidão e o período dos registos.
 - (d) O exame de conformidade com as leis, regras e regulamentos aplicáveis é o objetivo principal de uma auditoria de conformidade, mas pode também ser utilizado na apreciação do desempenho das entidades auditadas, no âmbito de uma auditoria de resultados.
- (5) Auditoria de seguimento
- (a) As auditorias de seguimento da RAAD visam determinar se as entidades intervenientes corrigiram as deficiências detetadas no processamento dos abonos e descontos, adotando as soluções mais adequadas para a sua resolução.
 - (b) O acompanhamento por parte da RAAD da aplicação prática das suas recomendações pode concretizar-se numa nova ação de controlo ou auditoria de seguimento, tendo em vista avaliar a pertinência e a razoabilidade das medidas adotadas e/ou das razões para o seu não acolhimento.
 - (c) Nos Relatórios de Auditoria deve ser fixado um prazo razoável para as entidades destinatárias das recomendações as adotarem com vista a dar resposta às insuficiências identificadas, bem como para prestarem informação sobre a sua adoção.
- b.** As auditorias da RAAD podem ainda ser classificadas das seguintes formas:
- (1) Quanto à amplitude em:
 - (a) Gerais, tendo por fim obter uma visão global de um processo ou de uma entidade;
 - (b) Parciais, quando têm por fim examinar uma parcela ou um grupo de tarefas específicas de um processo.
 - (2) Quanto à periodicidade em:
 - (a) Ordinárias, quando se realizam de forma planeada por diversas vezes ao longo do ano. Constam no Plano Anual de Auditorias da RAAD;
 - (b) Extraordinárias, quando se efetuam por nova determinação superior.
 - (3) Quanto à profundidade em:
 - (a) Integrais, as que consistem no exame de todas as operações efetuadas num determinado período;

- (b) Por sondagem, consistindo em avaliar a exatidão de determinados registos, documentos ou operações, escolhidos através de técnicas de amostragem.

204. Métodos de auditoria

Considerando os Riscos da Auditoria ², a equipa concretiza a estratégia da auditoria na seleção e aplicação dos métodos de auditoria que a seguir se apresentam.

MÉTODOS DE AUDITORIA	
Método direto	Quando os Riscos de Auditoria são elevados, predominando os procedimentos substantivos dirigidos diretamente às operações do processamento dos abonos e descontos.
Método indireto	Quando os Riscos da Auditoria são médios ou baixos, predominando os testes aos controlos do SCI, eventualmente combinado com procedimentos substantivos.

Tabela 2-2 Métodos de Auditoria

205. Procedimentos de auditoria

- a. Em função do tipo de auditoria e dos seus objetivos são concebidos e executados procedimentos de auditoria para avaliação do risco e como resposta aos riscos avaliados.
- b. Na conceção dos procedimentos de auditoria devem ser considerados os seguintes elementos:
 - (1) O método da auditoria (determinará o tipo de fontes e a natureza das evidências mais adequadas);
 - (2) O nível de confiança ou de segurança (influenciará o volume e a extensão dos procedimentos para efeitos de uma formulação fidedigna das conclusões a emitir);
 - (3) A natureza dos procedimentos de auditoria, ou seja, como (técnicas de auditoria) e onde (fontes de auditoria) deverão ser procuradas e colhidas as evidências mais adequadas;
 - (4) A calendarização dos procedimentos de auditoria (quando são executados a fim de obter as evidências adequadas);
 - (5) A extensão dos procedimentos de auditoria (quantos testes são necessários em função do Risco de Auditoria aceite, isto é, a dimensão da amostra, as

² O Risco de Auditoria, que consiste na possibilidade do Relatório de Auditoria conter conclusões de auditoria incorretas, inclui o Risco Inerente, que decorre da própria natureza da matéria auditada, o Risco de Controlo, que está relacionado com as dificuldades do SCI em evitar ou detetar erros, e o Risco de Detecção, que representa a possibilidade dos erros não serem detetados pela ação de auditoria.

PTE 005-01 Auditoria de Abonos e Descontos

caraterísticas da população da qual a amostra é extraída ou o número de observações de atividade de um controlo).

c. Classificação dos procedimentos de auditoria quanto à finalidade:

PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA		
Procedimentos de avaliação do risco		
Procedimentos adicionais de auditoria	Testes aos controlos	
	Procedimentos substantivos	Testes de pormenor
		Procedimentos analíticos substantivos

Tabela 2-3 Procedimentos de Auditoria

d. Procedimentos de avaliação do risco

(1) Planeamento dos procedimentos

- (a) Os auditores planeiam procedimentos de auditoria designados procedimentos de avaliação do risco, tendo em vista identificar e avaliar riscos que, de forma individual ou agregada são materialmente relevantes, através da compreensão da entidade, da envolvente externa, do ambiente de controlo interno e dos respetivos procedimentos instituídos.
- (b) Os procedimentos de avaliação do risco incluem a aplicação de técnicas como inquéritos e indagações, observação e inspeção, análise de relatórios da entidade ou de outras entidades (Ex: órgãos de inspeção/auditoria).
- (c) Os procedimentos de avaliação do risco não fornecem, por si só, evidência suficiente ou apropriada para a formulação de conclusões, constituindo, no entanto, a base para aquela avaliação.
- (d) Alguns procedimentos de avaliação do risco apesar de não serem concebidos como testes aos controlos, podem oferecer evidências de auditoria sobre a sua eficácia operacional e serem adotados como testes aos controlos.

(2) Compreensão do controlo interno

- (a) O SCI de uma entidade pode ser caraterizado e avaliado em função das suas principais componentes ou através do respeito por determinados princípios.

SISTEMA DE CONTROLO INTERNO	
<u>Componentes</u>	<u>Princípios</u>
<ul style="list-style-type: none"> • O ambiente de controlo • O processo de avaliação do risco da entidade <ul style="list-style-type: none"> • Atividades de controlo • A monitorização dos controlos • O sistema de informação e comunicação 	<ul style="list-style-type: none"> • Definição de autoridade e responsabilidade • Segregação de funções • Competência do pessoal <ul style="list-style-type: none"> • Registo dos factos • Controlo das operações

Tabela 2-4 Sistema de Controlo Interno

(b) A compreensão do funcionamento do SCI por parte dos auditores deve ser efetuada através da análise e da caracterização dos seus cinco principais componentes:

1. O ambiente de controlo, relativamente às funções de gestão e atitudes, consciência e ações dos responsáveis e dos outros intervenientes no sistema, no que respeita ao controlo interno e à sua importância na entidade.
2. O processo de avaliação do risco da entidade, através da identificação e análise dos riscos relevantes para a concretização dos seus objetivos, constituindo a base para decidir e escolher os mecanismos de mitigação dos riscos.
3. Atividades de controlo, nomeadamente as políticas, os procedimentos e mecanismos aplicados com vista à mitigação dos riscos internos e externos, bem como os que visam o cumprimento das orientações superiores, a fim de prevenir, detetar e corrigir distorções materialmente relevantes.
4. A monitorização dos controlos, ou seja, o processo de avaliação do desempenho do controlo interno ao longo do tempo, envolvendo a eficácia dos controlos numa base tempestiva para a tomada de medidas de prevenção e correção necessárias.
5. O sistema de informação e comunicação, que abrange a identificação, recolha e partilha de informação dentro da entidade, de forma a permitir

aos responsáveis e ao pessoal executar as respetivas funções de forma clara e adequada.

(c) No processo de avaliação do risco é igualmente útil e clarificador avaliar a consonância do funcionamento do SCI de acordo com cinco princípios³:

1. Definição de autoridade e responsabilidade, que consiste na definição clara e rigorosa dos níveis de autoridade e de responsabilidade em relação a qualquer operação. Esta definição deve constar de um organograma que proporcione uma adequada distribuição de responsabilidades e de uma descrição das funções que assegure o integral cumprimento dos deveres e responsabilidades de cada uma das unidades de funcionamento que compõem o organograma.
2. Segregação de funções, que assenta na separação de funções incompatíveis entre si. Tem como finalidade evitar que sejam atribuídas à mesma pessoa duas ou mais funções concomitantes, com o objetivo de impedir ou dificultar a prática de erros, irregularidades ou a sua simulação.
3. Competência do pessoal, devendo ter as habilitações literárias e técnicas necessárias e a experiência profissional adequada ao exercício das funções que lhe estão atribuídas, devendo haver rotação de funcionários de modo a reduzir a oportunidade de fraudes e erros de forma, bem como para possibilitar o surgimento de ideias de trabalho novas.
4. Registo dos factos, consistindo no registo metódico dos factos em observação a regras, baseando-se em documentação adequada e fidedigna, a fim de assegurar uma conveniente verificação da ligação entre diferentes serviços; acelerar o processo de registo das operações; e fornecer informação com rapidez, precisão e clareza aos responsáveis.
5. Controlo das operações, que consiste na verificação ou conferência dos processos e das operações, que deve ser efetuada por pessoas diferentes das que intervieram na sua realização.

e. Procedimentos adicionais de auditoria

- (1) Identificados os riscos, cabe aos auditores obter evidências suficientes e apropriadas acerca da eficácia operacional dos controlos (dependendo do método de auditoria adotado e das distorções materialmente relevantes), através de procedimentos adequados de auditoria, ou seja, testes aos controlos e procedimentos substantivos, com aplicação das correspondentes técnicas de auditoria.

³ Manual de Auditoria e Controlo Interno no Setor Público, Nelson Marçal e Fernando L. Marques, 2011.

- (2) Para obter evidências de auditoria os auditores devem executar procedimentos combinados de auditoria para testar a operacionalidade efetiva do controlo interno, nomeadamente quanto a saber se os controlos foram aplicados em datas relevantes durante o período de auditoria, o nível apropriado da extensão dos testes aos controlos, o grau de confiança dos mesmos, a sua consistência e por quem ou de que forma foram aplicados.
- (3) No planeamento dos testes aos controlos ou dos procedimentos substantivos o auditor deve procurar seleccionar itens que sejam eficazes quanto à realização do objetivo visado pelo procedimento de auditoria. Tal pode ser conseguido, conforme as circunstâncias, seleccionando todos os itens, itens específicos (em função do seu valor ou da sua importância) ou uma amostra.
- (4) Planear testes aos controlos
 - (a) Os testes aos controlos destinam-se a apreciar a eficácia operacional dos controlos relevantes da entidade auditada, na prevenção, deteção e correção de distorções materialmente relevantes, que podem estar direta ou indiretamente relacionados com o item ou área a auditar.
 - (b) Quanto maior for a confiança na eficácia de um controlo-chave, mais persuasivas deverão ser as correspondentes evidências recolhidas.
 - (c) Os testes à eficácia operacional dos controlos, por via da realização de “testes aos controlos”, distinguem-se dos testes aplicados à conceção e existência dos controlos, através da realização de “procedimentos de avaliação do risco”.
 - (d) Com a realização de procedimentos de avaliação do risco os auditores têm por propósito concluir quais os controlos relevantes existentes e se a entidade auditada os está a utilizar, obtendo evidências da sua implementação. Enquanto que com a realização de testes aos controlos, os auditores pretendem concluir acerca dos seguintes aspetos:
 - 1. De que modo os controlos foram aplicados em momentos relevantes ao longo do período de incidência da auditoria;
 - 2. A consistência com que tais controlos foram aplicados;
 - 3. Por que responsáveis e com que meios foram os controlos aplicados.
 - (e) Se, para um dado período de incidência da auditoria, foram utilizados diferentes controlos em diferentes momentos relevantes, os auditores devem compreender, avaliar e testar cada um desses controlos.

PTE 005-01 Auditoria de Abonos e Descontos

- (f) As técnicas de auditoria utilizadas para obter evidências de auditoria sobre a eficácia dos controlos, no âmbito dos testes aos controlos, incluem, nomeadamente:

1. Inquéritos e indagações aos responsáveis ou intervenientes da entidade;
2. Inspeção de normas, relatórios e outros documentos relativos ao controlo, incluindo informação eletrónica;
3. Observação da execução dos controlos relevantes, tendo em atenção o objeto da auditoria;
4. Reexecução pelo auditor dos controlos relevantes.

(5) Planear procedimentos substantivos

Os procedimentos substantivos têm por propósito a deteção de distorções materialmente relevantes, através da execução de testes de pormenor ou de procedimentos analíticos substantivos.

(a) Testes de pormenor

Os testes de pormenor consistem na confirmação do adequado processamento, do suporte documental, da exatidão aritmética, do reconhecimento, da apresentação ou divulgação de operações.

(b) Procedimentos analíticos substantivos

A execução de procedimentos analíticos substantivos tem por objetivo avaliar a existência de distorções materialmente relevantes através da análise da informação financeira e não financeira, em função de relacionamentos plausíveis dos dados disponíveis. Os procedimentos analíticos abrangem também a averiguação sobre flutuações inesperadas ou que sejam inconsistentes com outra informação relevante obtida. Os procedimentos analíticos substantivos são geralmente aplicáveis a grandes volumes de operações.

(6) Executar procedimentos adicionais de auditoria

- (a) Para efeitos da obtenção de evidências de auditoria, quanto à eficácia operacional dos controlos e às matérias auditadas, os auditores devem sempre executar procedimentos de avaliação do risco em combinação com procedimentos adicionais de auditoria.

- (b) Os testes aos controlos destinados a obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas quanto à eficácia operacional dos controlos devem ser executados quando:

1. Existe uma expectativa de que os controlos estejam a operar efetivamente, tendo por base os resultados dos procedimentos da

avaliação de risco (isto é, os auditores projetam apoiar-se na eficácia dos controlos para determinar a natureza, calendarização e extensão dos procedimentos substantivos);

2. Os procedimentos substantivos, por si, não proporcionam evidência de auditoria suficiente e apropriada para efeitos de emissão de um juízo ou conclusão de auditoria.
- (c) Os auditores devem sempre realizar procedimentos substantivos, independentemente do método de auditoria adotado.
 - (d) Em consequência, a estratégia de auditoria adotada determinará uma abordagem predominantemente substantiva ou de confiança no SCI, mas que deve resultar numa combinação dos dois tipos de procedimentos adicionais de auditoria.
 - (e) Executar uma combinação de diferentes procedimentos de auditoria pode dar uma melhor resposta aos riscos avaliados no sentido de obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas.
 - (f) Os resultados obtidos com a aplicação de procedimentos substantivos podem consubstanciar evidências de auditoria acerca da existência de riscos de distorção. Assim, uma irregularidade detetada por procedimentos substantivos constitui um forte indicador da existência de uma deficiência do controlo interno e indiciador de um maior Risco de Controlo face à abordagem inicial.
 - (g) Verificando-se inconsistências entre evidências obtidas de várias fontes ou havendo dúvidas sobre a fiabilidade da informação a ser usada como evidência, o auditor deve efetuar as alterações dos procedimentos de auditoria que sejam consideradas necessárias para solucionar esses problemas e analisar os eventuais efeitos destes nos outros aspetos da auditoria.

206. Técnicas de auditoria

Durante a condução das ações de auditoria interna e em função dos seus objetivos, as equipas de auditoria executam os procedimentos de auditoria e aplicam de forma autónoma ou combinada as seguintes técnicas de auditoria:

TÉCNICAS DE AUDITORIA	
Observação	Acompanhamento próximo da execução de um processo ou de um procedimento por parte dos elementos das entidades intervenientes, normalmente no próprio posto de trabalho.
Inquérito e indagação	Procura de informações ou de esclarecimentos junto do pessoal das entidades intervenientes, sobre matérias relevantes para a auditoria, podendo posteriormente ser objeto de confirmação por escrito. Pode ser formal (escrita) ou informal (oral).
Confirmação	Resposta escrita obtida diretamente de terceiros a uma solicitação dos auditores.
Inspeção	Exame de registos ou de documentos relacionados com a matéria em análise.
Recálculo	Verificação da exatidão numérica do resultado de cálculos, documentos ou registos originalmente executados, levada a cabo pelo auditor.
Reexecução	Reconstituição ou reprocessamento de procedimentos ou controlos originalmente executados, a ser levada a cabo pelo auditor.
Procedimentos analíticos	Análise da informação financeira, incluindo a compreensão de variações e eventuais inconsistências de informação.
Amostragem	Obtenção de uma base razoável para retirar conclusões fidedignas acerca da totalidade da população da qual os itens da amostra foram extraídos.

Tabela 2-5 Técnicas de Auditoria

207. Amostra

- a. O conceito de amostra é sempre definido em função de uma população, em que esta é um conjunto de elementos que têm pelo menos uma característica em comum.
- b. Uma amostra é assim uma parte relevante de uma população objeto de auditoria, suscetível de constituir uma base adequada para a emissão de conclusões sobre a totalidade da população.

- c.** Apesar de se decidir a escolha de amostras de populações por variadas razões, a sua utilização é especialmente útil quando a população é infinita, ou quando razões económicas de tempo, recursos, ou outros fatores tornam desaconselhável a análise de todos os elementos da população.
- d.** Caraterísticas
- (1) Devendo a amostra fornecer informação suficiente, permitindo retirar conclusões razoáveis sobre o universo total, deve possuir as seguintes caraterísticas:
 - (a) Deve ter dimensão menor do que a população.
 - (b) Deve ser representativa, isto é, os seus elementos devem possuir as caraterísticas de todos os elementos do universo;
 - (c) Deve revelar estabilidade, ou seja, os resultados do exame devem ser idênticos, independentemente de se aumentar o tamanho da amostra.
 - (2) Em qualquer caso existe sempre um Risco de Amostragem - o risco de as conclusões a que o auditor chega após testar a sua amostra serem diferentes das que alcançaria se toda a população fosse testada.
 - (3) A principal tarefa do auditor é, a este respeito, reduzir o Risco de Amostragem a um nível aceitável.
- e.** A estatística descritiva é um instrumento que permite a caraterização e compreensão da população ou das amostras, através do cálculo de medidas de tendência central como a Média, a Moda ou a Mediana; medidas de localização como os Quartis, Decis ou Percentis; ou medidas de dispersão como o Desvio Médio, a Variância ou o Desvio Padrão.
- f.** Métodos de Seleção da Amostra
- (1) A seleção da amostra depende do conhecimento que se tem da população e dos recursos disponíveis, podendo apoiar-se em métodos estatísticos ou não estatísticos em função dos objetivos da auditoria, sendo que qualquer deles pode proporcionar prova suficiente para o auditor.

MÉTODOS DE SELEÇÃO DA AMOSTRA	
Método estatístico (Amostragem aleatória)	A determinação do tamanho da amostra, a seleção dos seus elementos e a avaliação dos resultados, fazem-se por métodos matemáticos probabilísticos.
Método não estatístico (Amostragem não aleatória)	O auditor baseando-se sobretudo na sua experiência profissional e critérios subjetivos, determina o tamanho da amostra, a seleção dos elementos e a avaliação dos resultados.

Tabela 2-6 Métodos de Seleção da Amostra

(2) O método estatístico inclui as seguintes técnicas de amostragem probabilística:

TÉCNICAS DE AMOSTRAGEM PROBABILÍSTICA	
Amostragem aleatória simples	Sorteiam-se os elementos que farão parte da amostra sem quaisquer condições, tendo todos a mesma probabilidade de serem selecionados.
Amostragem sistemática	Os elementos da população apresentam-se ordenados e são retirados intervaladamente.
Amostragem estratificada	Encontrando-se a população dividida em subpopulações (estratos razoavelmente homogêneos), especificam-se os elementos que a amostra deverá ter de cada estrato. A seleção é aleatória.
Amostragem por conglomerados (blocos)	Encontrando-se a população dividida em subpopulações (conglomerados heterogêneos), a amostragem é feita sobre os conglomerados.

Tabela 2-7 Técnicas de Amostragem Probabilística

(a) Amostragem aleatória simples

1. Este tipo de seleção é feito com base na coincidência entre números aleatórios, gerados por computador ou extraídos de uma tabela de números aleatórios.

2. Nesta técnica, cada um dos documentos a serem testados tem a mesma probabilidade de ser selecionado que qualquer outro da população.

(b) Amostragem sistemática

1. Na amostragem sistemática, também chamada por intervalos, escolhe-se de entre uma população determinada uma amostra objetiva, isto é, selecionam-se alguns itens de todos os períodos ou processamentos (por exemplo, processamentos de cada um dos meses de janeiro a dezembro).
2. Na aplicação desta técnica há a considerar as seguintes fases:
 - a. Determinar a população (N);
 - b. Determinar o tamanho da amostra (n);
 - c. Calcular o intervalo (i), dividindo N por n;
 - d. Selecionar o item de começo, a partir, por exemplo, de uma tabela de números aleatórios (sendo este número obrigatoriamente = que o do intervalo);
 - e. Determinar os itens da amostra adicionando o intervalo ao item de começo e assim sucessivamente.
3. Esta técnica é mais utilizada quando o auditor deposita uma certa margem de confiança no SCI, podendo aplicar-se, por exemplo, na realização dos testes de conformidade.

(c) Amostragem estratificada

Neste tipo de amostragem divide-se a população em estratos (subpopulações) com a finalidade de reduzir o tamanho da amostra, selecionando-se todas as partes de uma população a partir de um determinado critério (categoria, residência, valor, entre outros). Os subgrupos devem ser claramente definidos de modo que cada unidade da amostra só possa pertencer a um estrato.

(d) Amostragem por conglomerados (por blocos)

1. A amostragem por conglomerados ou blocos consiste em selecionar um determinado período, analisando-se todos os documentos respeitantes a esse período ou todos os documentos referentes a um processamento. Cada parte da população (bloco) deve ser sequencial e, tanto quanto possível, ser representativa do universo.
2. Este método de seleção permite a deteção de situações ou erros de natureza repetitiva, uma vez que a amostra inclui todos os tipos de operações de carácter regular incluídos em todos os ciclos.

3. Este tipo de amostragem é mais utilizado quando se têm universos de pequena dimensão por ser relativamente fácil verificar se o “bloco” selecionado é representativo do universo.
 4. É ainda aconselhável sempre que o controlo interno seja pouco satisfatório, uma vez que engloba todas as operações de um determinado período representativo, ou operações pouco frequentes de outros períodos.
- (e) A utilização do método estatístico apresenta as seguintes vantagens:
1. Facilita a determinação de uma amostra eficiente
 2. Mede a suficiência da matéria de prova
 3. Facilita a avaliação dos resultados da amostra
 4. Permite a quantificação dos Riscos da Amostragem.

g. Dimensão

- (1) O grau de confiança que se pretende obter influencia o tamanho da amostra, pois quanto maior for a amostra maior será, naturalmente, o nível de confiança ou a segurança das conclusões a extrair.
- (2) O auditor deverá utilizar métodos que lhe permitam fixar o tamanho da amostra em conformidade com os objetivos de auditoria antecipadamente determinados, devendo previamente adotar:
 - (a) Uma definição exata da natureza dos erros procurados (inexatidões de cálculos, operações ilegais ou irregulares, entre outros);
 - (b) O nível de confiança a afetar às conclusões que se podem obter a partir da amostra;
 - (c) O erro amostral tolerável que o auditor admite aceitar na avaliação da população.
- (3) Sem prejuízo de outras práticas, a determinação da dimensão da amostra pode ser efetuada através da aplicação da seguinte fórmula:

$$n_0 = 1/E_0^2$$

$$n = N.n_0/N+n_0$$

N – Tamanho da população

E_0 – Erro amostral tolerável

n_0 – Primeira aproximação do tamanho da amostra

n – Tamanho da amostra

h. Relativamente à amostragem, o auditor deve sempre considerar as seguintes etapas:

- (1) Definir os objetivos do teste;
- (2) Determinar os níveis de risco aceitáveis;

- (3) Especificar a população (quantidade e características);
- (4) Calcular a dimensão da amostra;
- (5) Determinar o método de amostragem;
- (6) Selecionar a amostra;
- (7) Aplicar os procedimentos de auditoria à amostra (*check-lists*);
- (8) Formular conclusões sobre cada item da amostra;
- (9) Avaliar os resultados;
- (10) Rever os procedimentos;
- (11) Aplicar opinião sobre o total geral.

Página intencionalmente em branco

CAPÍTULO 3 – O PROCESSO DE AUDITORIA

301. Fases do processo de auditoria

O Processo de auditoria contempla as quatro fases a seguir apresentadas.

FASES DA AUDITORIA	
Planeamento	Compreensão dos processos, das entidades intervenientes e do meio envolvente através do desenvolvimento do <u>Estudo Preliminar</u> . Avaliação do risco e elaboração do <u>Programa de Auditoria</u> .
Execução	Avaliação do controlo interno e dos procedimentos, obtenção e avaliação das evidências de auditoria e estabelecimento das <u>Observações e Conclusões Preliminares</u> .
Relato	Escrituração das observações e opiniões, formulação de recomendações e elaboração do <u>Relatório de Auditoria</u> .
Seguimento	Acompanhamento do acolhimento das recomendações e eventualmente a realização de novas auditorias e elaboração do <u>Relatório de Seguimento de Auditoria</u> .

Tabela 3-1 Fases da Auditoria

302. Planeamento

- a. O planeamento contribui para a eficácia bem como para a eficiência e economia dos trabalhos de auditoria, através da seleção do método de auditoria adequado e da aplicação combinada de procedimentos e técnicas de auditoria, em função dos objetivos de auditoria.
- b. Os trabalhos de planeamento envolvem a recolha e avaliação de informações, concretizando-se na elaboração de um Estudo Preliminar (EP), bem como na subsequente elaboração de um Programa de Auditoria (PA).
- c. Desta forma o planeamento da auditoria contribui para se reduzir para um nível aceitavelmente baixo, o risco de as opiniões da auditoria serem incorretas.
- d. Estudo Preliminar
 - (1) O EP, que compete à equipa de auditoria, desenvolve as informações que sustentaram a inclusão da auditoria no Plano de Auditorias de Abonos e Descontos (PAAD) da RAAD quando se trata de uma auditoria ordinária, ou o motivo específico que levou à sua determinação quando se trata de uma auditoria extraordinária.

PTE 005-01 Auditoria de Abonos e Descontos

- (2) O EP deve consubstanciar-se na recolha de informações acerca do processo a auditar, entidades intervenientes, das atividades, das matérias a examinar e do respetivo contexto, para efeitos da determinação do objeto da auditoria e dos respetivos critérios de auditoria, ainda que podendo ser estabelecidos preliminarmente.
- (3) A compreensão pelos auditores do quadro global do processo deve iniciar-se desde logo com o EP, avaliando os objetivos definidos para as entidades intervenientes no âmbito do objeto da auditoria, com a resposta aos riscos de gestão através do SCI.
- (4) O SCI faz parte da gestão das entidades, devendo ser compreendido, assegurado e acompanhado pelos responsáveis. Nesta medida, o controlo interno, incluindo o ambiente de controlo e a perceção que deste é tida pela entidade auditada, constitui elemento fundamental na apreciação pelos auditores da atitude e da capacidade de gestão do risco pela entidade auditada.
- (5) Um adequado SCI constitui um mecanismo atempado de defesa face a potenciais situações de incumprimento quanto aos propósitos e objetivos da entidade. Nesta medida, cabe aos auditores formularem uma opinião profissional quanto à existência de princípios e boas práticas da entidade auditada, na convergência sistemática das funções de controlo de riscos e da supervisão de conformidades com normas e regulamentos.
- (6) Os elementos a integrar o EP poderão ser obtidos através de fontes de informação diversas e da compreensão e conhecimento dos aspetos fundamentais, que variam em função do objeto da auditoria.
- (7) Estando o objeto da auditoria relacionado com o funcionamento geral de uma entidade, os elementos obtêm-se sobretudo nas seguintes fontes:
 - (a) Designação e atividades da entidade;
 - (b) Natureza, objetivos, cultura e organização interna da entidade, incluindo o organigrama, funções e responsabilidades de cada subdivisão interna;
 - (c) Caracterização dos recursos humanos;
 - (d) Tecnologias utilizadas pela entidade;
 - (e) Indicadores de gestão relativos à entidade, atividades, ou matérias a examinar;
 - (f) Identificação de riscos associados à entidade, atividade e ao seu ambiente, relacionados com a respetiva estratégia e objetivos;
 - (g) Quadro legal e regulamentar aplicável à entidade, atividade e matérias a examinar;

- (h) Caracterização detalhada do processo de funcionamento do objeto da auditoria;
 - (i) Processos de gestão e de atividades de controlo, manuais de procedimentos e de normas de controlo interno, relacionados com o objeto de auditoria;
 - (j) Sistemas de informação relevantes para a auditoria;
 - (k) Resultados de auditorias (internas ou externas) e outras ações de controlo anteriores;
 - (l) Planos e relatórios de atividades e relatórios e pareceres de outras entidades;
 - (m) Mapas e registos orçamentais e financeiros, pelo menos, dos últimos 3 anos;
 - (n) Informação disponível em fonte aberta.
- (8) Estando o objeto da auditoria relacionado com um aspeto específico como um processo, os elementos obtêm-se sobretudo nas seguintes fontes:
- (a) Quadro legal e regulamentar aplicável à entidade, atividade e matérias a examinar;
 - (b) Normas internas relativas à matéria a examinar;
 - (c) Atividades das entidades intervenientes relativas à matéria em análise;
 - (d) Caracterização dos recursos humanos afetos à matéria a auditar;
 - (e) Tecnologias utilizadas pelas entidades;
 - (f) Natureza, objetivos, cultura e organização interna das entidades, incluindo o organigrama, funções e responsabilidades de cada subdivisão interna relacionadas com a matéria a auditar;
 - (g) Indicadores de gestão relativos às entidades, atividades, ou matérias a examinar;
 - (h) Identificação de riscos associados à entidade, atividade e ao seu ambiente, relacionados com a respetiva estratégia e objetivos;
 - (i) Caracterização detalhada do processo do objeto da auditoria;
 - (j) Processos de gestão e de atividades de controlo, manuais de procedimentos e de normas de controlo interno, relacionados com o objeto de auditoria;
 - (k) Sistemas de informação relevantes para a auditoria;
 - (l) Resultados de auditorias (internas ou externas) e outras ações de controlo anteriores;
 - (m) Planos e relatórios de atividades e relatórios e pareceres de outras entidades.
- (9) O EP deve ser elaborado em conformidade com o modelo constante no Anexo A - MODELO DE ESTUDO PRELIMINAR.

e. Programa de Auditoria

- (1) O PA consubstancia a estratégia global de auditoria a realizar, devendo incluir o âmbito, as responsabilidades, a previsão dos trabalhos de auditoria a realizar, os recursos e a respetiva calendarização.
- (2) A preparação do PA compete à equipa de auditoria, em conformidade com as orientações transmitidas pelo Chefe da RAAD.
- (3) No quadro da elaboração da estratégia global de auditoria os auditores devem compreender as entidades, atividades, o ambiente de controlo e os seus procedimentos e o meio envolvente e estabelecer o Risco da Auditoria para um nível aceitavelmente baixo. Para efeitos desta compreensão e na sequência da análise desenvolvida no EP, os auditores utilizam procedimentos de avaliação do risco para identificar o Risco Inerente à matéria a auditar e os riscos de os procedimentos de controlo não evitarem a ocorrência de erros, Risco de Controlo.
- (4) Os auditores devem verificar se as entidades intervenientes possuem uma estrutura formal de gestão de riscos que possa identificar com eficácia os objetivos estratégicos e operacionais da entidade com os tipos de risco que esta deve controlar, tendo em vista melhorar o desempenho organizacional através do alinhamento de riscos e controlos. Do mesmo modo, os auditores devem compreender as funções e responsabilidades inerentes aos sistemas de gestão de risco e de controlo interno.
- (5) Os auditores devem efetuar uma avaliação do Risco Inerente a nível global, sem prejuízo de, quando se mostre conveniente, ser considerado que algumas áreas, apresentem um risco mais elevado do que outras. Considerando os riscos significativos identificados, os auditores devem obter uma compreensão dos controlos internos aplicáveis, uma vez que tal situação poderá indiciar ou não uma deficiência dos respetivos controlos, apreciação que será determinante para a conceção de procedimentos adicionais de auditoria adequados.
- (6) Com a compreensão dos controlos aplicáveis, os auditores avaliam a conceção dos controlos pertinentes para os objetivos da auditoria, os quais devem ser submetidos a testes na fase de execução (testes aos controlos), e concluem sobre a sua existência e efetiva implementação no trabalho de campo.
- (7) Com vista a determinar a confiança do controlo interno a nível global, os auditores devem avaliar os Riscos de Controlo em função dos controlos específicos para as diferentes áreas analisadas.

- (8) Nesta perspetiva, para a avaliação preliminar dos Riscos de Controlo, é necessário que os auditores considerem, como critério de exame, as cinco componentes e os cinco princípios do controlo interno enunciados no capítulo II.
- (9) Estes controlos consideram-se eficazes quando evitam ou detetam e corrigem desvios, mas no caso de um controlo esperado não se encontrar concebido ou aplicado, os auditores devem averiguar se subsistem controlos compensatórios que possam preservar o correto funcionamento dessa área de atividade.
- (10) Os auditores devem apreciar se um desvio é relevante para a matéria auditada e se este tem implicações sobre os procedimentos de auditoria inicialmente planeados, cabendo-lhes, para o efeito, estabelecer na fase inicial do planeamento o limiar de materialidade⁴, o qual pode ser sujeito a revisão no decurso da auditoria.
- (11) Na fase de planeamento são concebidos, como resposta aos riscos avaliados e em função do conhecimento do controlo interno, procedimentos adicionais de auditoria consoante o método de auditoria adotado, para aplicação na fase seguinte dos trabalhos de auditoria.
- (12) O PA consubstancia a estratégia global de auditoria e integra elementos básicos como os indicados na tabela seguinte a título indicativo. Deve ser elaborado em conformidade com o modelo constante no Anexo B - MODELO DE PROGRAMA DE AUDITORIA.

PROGRAMA DE AUDITORIA	
Enquadrar a auditoria	Referência ao enquadramento, previsão e determinação da auditoria.
Descrever o objeto da auditoria	Incluir informação sobre a entidade, atividades e matérias a auditar, entre outras.
Delimitar o âmbito da auditoria	Explicar o objeto da auditoria, identificar os períodos económicos a abranger, as entidades e locais a examinar.
Identificar os objetivos de auditoria	Descrever os objetivos específicos da ação de auditoria.

⁴ Considera-se materialmente relevante qualquer desvio do objeto de auditoria face aos critérios estabelecidos para a respetiva apreciação, que seja suscetível de influenciar a decisão dos utilizadores da informação.

Identificar os critérios de auditoria	Identificar as referências a considerar para o exame, apreciação e mensuração do item, área ou matéria a auditar, tendo em vista a elaboração das observações de auditoria (situação existente em comparação com a que deveria existir).
Estabelecer o <i>Risco da Auditoria</i>	Estabelecer o <i>Risco de Auditoria</i> aceite.
Determinar a materialidade	Identificar o limiar de materialidade.
Adotar o método de auditoria	Escolher o método de auditoria após a compreensão da entidade, do seu ambiente e do controlo interno.
Conceber procedimentos adicionais de Auditoria	Planear a natureza, calendarização e extensão dos testes aos controlos e procedimentos substantivos a executar (identificar entrevistas e entrevistados).
Planear comunicação	Determinar o conteúdo, processo e destinatários da comunicação e definir interlocutores (planear reuniões de trabalho).
Aplicar controlo de qualidade	Identificar e verificar a aplicação das disposições relativas ao controlo de qualidade da auditoria.
Afetar recursos	<ul style="list-style-type: none"> • Calendarizar as fases subsequentes da auditoria e a aplicação do controlo de qualidade; • Constituir a equipa de auditoria com competências adequadas aos objetivos da auditoria; • Identificar necessidades de bens e/ou serviços para a realização da auditoria; • Quantificar os recursos humanos e materiais em cada fase de auditoria; • Calcular custos diretos e outros estimados.

Tabela 3-2 Programa de Auditora

303. Execução

- a. A fase de execução da auditoria inicia-se logo após a aprovação do PA e termina com a formulação das Observações e Conclusões Preliminares. Nesta fase, os auditores executam os procedimentos adicionais de auditoria planeados, se necessário ajustados ou alterados na sequência dos trabalhos de auditoria entretanto realizados para a recolha de evidências de auditoria.
- b. A apreciação dos resultados alcançados deve ser sempre documentada através de evidências produzidas pela entidade auditada, por entidades terceiras ou diretamente pelos auditores e indicadas de forma expressa no relatório de auditoria, o qual compreenderá, ainda, as recomendações a sujeitar a contraditório.
- c. Avaliar o controlo interno
 - (1) A avaliação global do controlo interno comporta três fases:
 - (a) Fase I - Compreender e documentar o controlo interno a fim de verificar se os controlos e os respetivos processos são eficazes e eficientes na prevenção e deteção de desvios materialmente relevantes, quer ao nível da entidade e seu ambiente, quer ao nível das transações das áreas a examinar.
 - (b) Fase II - Concluir sobre a arquitetura do SCI quanto a prevenir, detetar e corrigir oportunamente as distorções materialmente relevantes, através da avaliação combinada do ambiente de controlo e dos procedimentos de controlo instituídos.
 - (c) Fase III - Realizar testes aos controlos, a fim de obter evidências concretas da eficiência dos controlos-chave, bem como da sua aplicação contínua e consistente ao longo do período, em todos os momentos relevantes, para efeitos da avaliação global do controlo interno.
 - (2) Uma vez adotado o método de auditoria baseado na confiança no SCI (abordagem combinada de testes aos controlos e de procedimentos substantivos), os auditores avaliam a eficácia dos controlos relevantes através da execução de testes a estes controlos, para, numa fase seguinte, conceber e realizar os procedimentos substantivos.

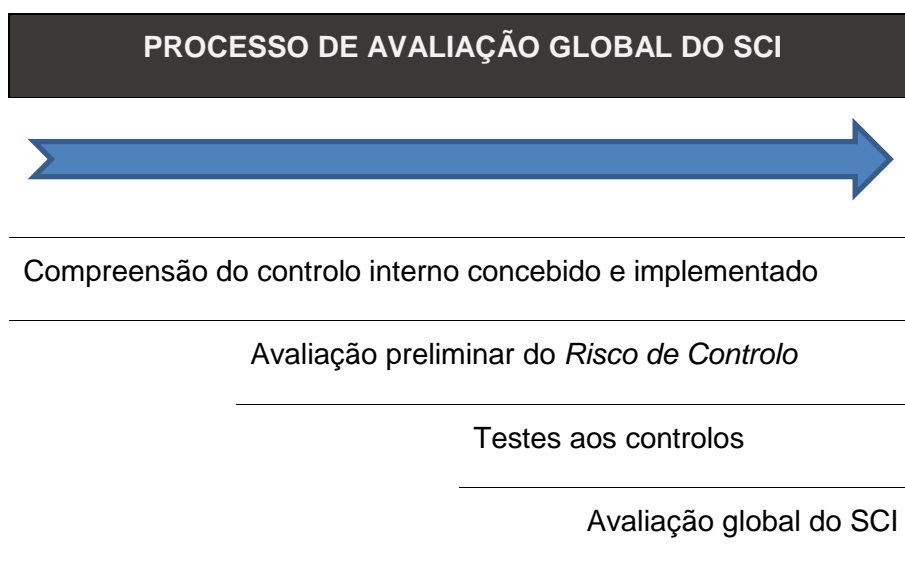


Figura 3-1 Processo de Avaliação Global do SCI

- (3) Caso a opção tomada na fase de planeamento seja pelo método direto, baseado em procedimentos substantivos, significa que o controlo interno é deficiente. Nesta circunstância, os resultados obtidos com a aplicação de procedimentos de avaliação de riscos constituem uma base para a avaliação do controlo interno, caso a fiabilidade do SCI seja um dos objetivos da ação de auditoria.
- (4) A execução de testes aos controlos quando os auditores não adotaram uma abordagem de confiança no SCI ou têm a expectativa de que os controlos não estão a funcionar com eficácia, poderá justificar-se, em situações excecionais, quando, ao nível de um determinado item, os procedimentos substantivos não proporcionem, por si só, evidências de auditoria suficientes e apropriadas.
- (5) Os testes aos controlos, ou a combinação destes com os procedimentos substantivos, caso se mostrem necessários ou oportunos, são fundamentais na avaliação do controlo interno, a fim de se obterem evidências de auditoria suficientes e apropriadas.
- (6) Os auditores testam os controlos num dado momento ou ao longo de um período. A evidência de auditoria respeitante apenas a um dado momento pode ser suficiente para a finalidade do auditor. Caso os auditores pretendam examinar um controlo durante um período, os testes a realizar devem proporcionar evidência bastante de que o controlo funcionou com eficácia em todos os momentos relevantes desse período.
- (7) Os auditores devem apreciar os resultados dos testes realizados ao nível de cada controlo-chave tendo em vista formular uma avaliação sobre cada uma das áreas examinadas, bem como do SCI como um todo.

- (8) A avaliação global do SCI, a qual é inversa à avaliação do Risco de Controlo, compreende a atribuição pelos auditores da classificação de “bom”, “regular” ou “deficiente”.

AVALIAÇÃO GLOBAL DO SCI		Procedimentos de controlo		
		Bons	Regulares	Deficientes
Ambiente de controlo	Bom	Bom	Regular	Regular
	Regular	Regular	Regular	Deficiente
	Deficiente	Deficiente	Deficiente	Deficiente

Tabela 3-3 Avaliação Global do SCI

- (9) O resultado da avaliação do SCI, observado pela matriz, pode:
- (a) Confirmar o funcionamento eficaz, coerente e contínuo dos controlos, revelando a adequação do método de auditoria baseado na confiança no SCI, mantendo-se os procedimentos substantivos inicialmente previstos, tendo como resultado a avaliação global ou por área de controlo a designação de “Bom”;
 - (b) Evidenciar deficiências na eficácia e continuidade dos controlos, merecendo a avaliação global “Regular”, pelo que deve ser revista a avaliação do risco [$f(Risco\ Inerente; Risco\ de\ Controlo)$] e, consequentemente, do *Risco de Detecção* a fim de ser mantido o equilíbrio da equação no modelo de *Risco de Auditoria*.
 - (c) Concluir que os controlos não funcionam como previsto ou de forma contínua, merecendo a avaliação global “Deficiente”, pelo que não é possível prosseguir a abordagem inicialmente equacionada de confiança no SCI instituído, sendo adequado reorientar a estratégia de auditoria para a execução de procedimentos substantivos reforçados.
- (10) A avaliação do SCI, realizada na fase de execução, é suscetível de ser corroborada por testes substantivos. Um desvio detetado na sequência da realização de procedimentos substantivos é fortemente indicativo da existência de uma deficiência significativa no controlo interno. Todavia, a não deteção de distorções através de procedimentos substantivos não constitui, por si só, uma base apropriada para concluir que os controlos internos funcionam adequadamente.

d. Obter e avaliar evidências

- (1) A evidência de auditoria corresponde a toda a informação utilizada pelos auditores para determinar se o objeto auditado cumpre com os critérios aplicáveis, tendo em vista fundamentar o conteúdo do relatório de auditoria.
- (2) Fases de recolha de evidências de auditoria:

FASES DE RECOLHA DE EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA	
FASES	AÇÕES
Compreender a entidade, atividades e programas, o ambiente de controlo e os seus procedimentos	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliar a entidade • Identificar os fatores de risco • Realizar procedimentos de avaliação de risco
Identificar e avaliar riscos de distorção/desvio material em cada área de risco	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliar o <i>Risco Inerente</i> e o <i>Risco de Controlo</i> • Determinar o <i>Risco de Detecção</i>, em função do <i>Risco de Auditoria</i> estabelecido
Avaliar os controlos-chave para a avaliação global no SCI	<ul style="list-style-type: none"> • Realizar testes aos controlos
Obter evidências de auditoria e avaliar se são suficientes e apropriadas	<ul style="list-style-type: none"> • Realizar combinações de procedimentos adicionais de Auditoria • Elaborar as observações de auditoria
Deduzir conclusões razoáveis para o juízo de auditoria	<ul style="list-style-type: none"> • Elaborar conclusões baseadas nas evidências de auditoria

Tabela 3-4 Fases de Recolha de Evidências de Auditoria

- (3) As evidências de auditoria recolhidas, na sequência da aplicação de testes aos controlos e da realização dos procedimentos substantivos, devem ser suficientes (quantidade da evidência) e apropriadas (qualidade da evidência), correspondendo, esta última, à pertinência (correlação entre a informação obtida e a matéria a auditar) e fiabilidade (credibilidade da fonte e natureza e depende das circunstâncias específicas em que é obtida).

- (4) A suficiência das evidências de auditoria requeridas depende do Risco de Auditoria e da qualidade dessa evidência, embora o grau de quantidade e qualidade de evidências necessárias não possa ser mensurada de forma precisa.
- (5) Na fase de execução de auditoria, as evidências são obtidas através da realização de uma combinação de testes aos controlos, de testes de pormenor e de procedimentos analíticos substantivos, de acordo com o método de auditoria adotado. A obtenção dessas evidências resulta da aplicação de uma ou mais técnicas de auditoria, no contexto da execução de procedimentos adicionais de auditoria, algumas das quais foram igualmente aplicadas no âmbito dos procedimentos de avaliação do risco.
- (6) Com base nos procedimentos de auditoria executados, os auditores devem ponderar se as evidências de auditoria recolhidas são suficientes e apropriadas antes de se extraírem conclusões, uma vez que novos elementos podem alterar a informação sobre a qual se tinha baseado a avaliação do risco. A ocorrer tal situação os auditores podem ter a necessidade de modificar a natureza, calendarização e extensão de parte dos procedimentos de auditoria planeados.
- (7) Os auditores devem respeitar todos os requisitos relacionados com a confidencialidade das evidências de auditoria e da informação recebida.

e. Observações e conclusões

- (1) As observações de auditoria, constituem, na sua essência, o corpo do relatório e resultam dos resultados expressos nos documentos de trabalho relativamente à situação factual e da comparação entre as evidências de auditoria recolhidas e os critérios de apreciação previamente estabelecidos.
- (2) As observações de auditoria interna resultam de um processo entre “o que deve ser” e “o que é”, devendo ser fundamentadas nos seguintes atributos:
 - (a) Critério (o que deve existir; indicadores a observar): Normas, medidas ou expectativas utilizadas na avaliação e/ou verificação.
 - (b) Condição (o que existe): Evidência factual encontrada no decorrer da análise.
 - (c) Causa (o porquê da diferença): Razão para a diferença entre o que se espera que exista e as condições reais.
 - (d) Consequência (o impacto da diferença): Risco resultante quando a condição não é consistente com o critério.
 - (e) Ação corretiva (o que fazer para corrigir): Medidas necessárias para eliminar o desvio entre a condição e o critério e eliminar a consequência.
- (3) Recolhidas e apreciadas as evidências de auditoria que suportam o julgamento profissional dos auditores e sendo considerados os trabalhos de campo de

PTE 005-01 Auditoria de Abonos e Descontos

auditoria completos, os auditores formulam conclusões preliminares suportadas pelas observações de auditoria.

(4) Assim, com base nos trabalhos de auditoria realizados relativamente às evidências de auditoria recolhidas, os auditores, tendo em vista a preparação do relatório de auditoria, devem dar início à elaboração e registo das observações e conclusões preliminares relevantes delas resultantes para o objetivo da auditoria através de Folhas de Trabalho de Observações conforme o Anexo C – MODELO DE FOLHA DE TRABALHO DE OBSERVAÇÕES, passando as conclusões posteriormente a definitivas em função da análise do contraditório.

(5) Para a finalização desta fase de auditoria é de extrema importância para o controlo de qualidade que o processo de supervisão e revisão incida sobre os documentos de auditoria elaborados e as competentes evidências de auditoria, e que inclua a discussão entre os elementos e os responsáveis da equipa de auditoria e a aprovação das observações e conclusões preliminares, nos termos das orientações do Chefe da RAAD, registadas conforme o Anexo D – MODELO DE OBSERVAÇÕES E CONCLUSÕES PRELIMINARES.

304. Relato

- a. O respeito pelos princípios, normas e procedimentos de auditoria, complementados por outros elementos conferem a qualidade necessária ao processo de elaboração do relatório de auditoria, o qual após ser ajustado em função da análise do contraditório, assumirá uma estrutura definitiva enquanto relatório de auditoria.
- b. O objetivo do relatório de auditoria é comunicar eficazmente os resultados dos trabalhos de auditoria à entidade auditada e às outras entidades envolvidas e às partes interessadas no relatório de auditoria, na perspetiva de contribuir para a melhoria do processamento dos abonos e descontos no Exército.
- c. O relatório de uma auditoria é o produto final de um processo que se inicia com a elaboração de um projeto de relatório de auditoria e se concretiza nas etapas seguintes:

ETAPAS DE ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA	
Projeto de relatório	Elaborado pela equipa de auditoria, consubstancia o resultado dos trabalhos de auditoria e é enviado para contraditório às entidades a quem se destinam as recomendações.
Relatório	Documento final que integra o exame do contraditório e que é apresentado ao Exmo. TGen AGE para despacho.

Tabela 3-5 Etapas de Elaboração do relatório de Auditoria

d. Elaborar o Relatório

- (1) O relatório de auditoria elaborado pela equipa de auditoria alicerça-se nas observações alcançadas pelos auditores e que constituem a base para a apresentação das recomendações.
- (2) Nos termos da lei, o relatório de auditoria inclui obrigatoriamente o procedimento do contraditório (observações do auditado), o qual se realiza através da comunicação escrita do relato, devendo aquele refletir as respostas dos responsáveis, transcritas ou sintetizadas como se considere mais adequado e acompanhadas pela apreciação que suscitem.
- (3) A realização do contraditório deve ser orientada para que a entidade auditada e demais entidades envolvidas possam pronunciar-se relativamente a cada conclusão e recomendação, suportadas nas observações de auditoria, devendo para esse efeito dispor de um prazo mínimo de 10 dias úteis.
- (4) O exame da matéria contraditada deve constar da documentação, de modo a que as alterações ao relatório, ou as razões para não se terem produzido, sejam justificadas.
- (5) O relatório deve incluir a informação sustentada em evidências de auditoria suficientes e apropriadas de forma a estruturar as observações relevantes de auditoria, de que resultam conclusões pertinentes e fundamentadas e consequentes recomendações construtivas.
- (6) A estrutura do relatório deve basear-se na estrutura constante no Anexo E – MODELO DE RELATÓRIO DE AUDITORIA.
- (7) O relatório deve possuir as seguintes características:

CARATERÍSTICAS DO RELATÓRIO DE AUDITORIA	
Objetivo	Ser equilibrado, neutro, justo e de boa comunicação.
Completo	Conter as informações e os argumentos relevantes.
Claro	Apresentar mensagens claras, relevantes e fáceis de compreender.
Convincente	Possuir observações persuasivas e que convençam o leitor alvo sobre o âmbito e conteúdo.
Relevante	Ser oportuno, atualizado e com valor acrescentado (perspetiva da gestão futura).
Rigoroso	Apresentar evidências suficientes e apropriadas.
Construtivo	Ser incentivador da gestão e equilibrado na apresentação.
Conciso	Não deve ser mais longo do que o necessário.

Tabela 3-6 Caraterísticas do relatório de Auditoria

e. Emitir juízo de auditoria

- (1) Deduzidas as observações de auditoria e formuladas as conclusões com base nas evidências de auditoria obtidas, pode ser formado um juízo de auditoria, expresso, claramente, num relatório escrito de auditoria o qual inclui a respetiva fundamentação, como adequado ao tipo de auditoria.
- (2) Nas auditorias financeiras deve ser formulado um juízo de auditoria sobre se as demonstrações financeiras, no seu conjunto, estão preparadas, em todos os aspetos materialmente relevantes, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável e se o SCI é fiável. Em caso afirmativo, essa apreciação toma a designação de **juízo favorável**.
- (3) No caso de se concluir, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras, como um todo, estão afetadas por distorções materiais, ou na circunstância de aquela evidência não ser suficiente nem apropriada para tal confirmação, justifica-se a emissão de um juízo de auditoria modificado, conforme os casos, nos termos seguintes:

- (a) **Juízo favorável com reservas** - sempre que se tiver verificado qualquer limitação do âmbito da auditoria ou detetado erros, omissões ou deficiências materialmente relevantes relacionados com a legalidade e regularidade das operações examinadas, fiabilidade do SCI e consistência e integralidade do relato financeiro, e os auditores concluíam que os efeitos das situações identificadas não são tão generalizados nem significativos que ponham em causa a fiabilidade das demonstrações financeiras no seu todo;
 - (b) **Juízo desfavorável** - sempre que sejam obtidas evidências de auditoria suficientes e adequadas quanto à existência de distorções e casos de não conformidade que afetem de forma materialmente relevante e generalizada, o relato financeiro, no seu conjunto e, se for caso disso, com limitações de âmbito da auditoria.
 - (c) **Impossibilidade de juízo** – sempre que não for possível emitir um juízo, seja pela inexistência ou incapacidade de as evidências de auditoria serem apropriadas e suficientes (limitação de âmbito de auditoria), afetando, de forma materialmente relevante e com carácter generalizado, o relato financeiro.
Os motivos que levam a declarar a impossibilidade de juízo devem ser claramente explicitados.
- (4) Em algumas circunstâncias pode ser necessário incluir no relatório, no âmbito do juízo de auditoria, um parágrafo autónomo, designado de ênfases, com vista a chamar a atenção para uma questão que se revista de importância fundamental para a compreensão dos registos, ou para qualquer matéria não apresentada ou divulgada no relato financeiro, relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório. Os parágrafos de ênfase não são adequados para suprir faltas de esclarecimentos ou de informações no relato financeiro, nem são uma alternativa ou substituto de um juízo favorável com reservas.
- (5) Os juízos de auditoria emitidos nas auditorias financeiras ou nas auditorias de conformidade quando associadas às auditorias financeiras, podem ser sintetizados conforme o quadro seguinte:

TIPOS DE JUÍZO DE AUDITORIA	Inexistência de distorções ou desvios materialmente relevantes	Distorções ou desvios materialmente relevantes de carácter não generalizado	Distorções ou desvios materialmente relevantes de carácter generalizado
Evidências de auditoria suficientes e apropriadas	Favorável	Favorável com reservas	Desfavorável
Impossibilidade de obter evidências suficientes e apropriadas	-	Favorável com reservas (por limitação do âmbito da auditoria)	Impossibilidade de juízo

Tabela 3-7 Tipos de Juízo de Auditoria

- (6) Nas auditorias de resultados devem ser expressas conclusões (mensagens-chave), suscitadas pelas questões de auditoria, face aos objetivos e âmbito definidos e que se relacionam com um ou mais dos princípios de economia, eficiência e eficácia.
- (7) Nas auditorias de conformidade deve ser expressa uma conclusão de conformidade ou de não conformidade das atividades, operações financeiras e informações, em todos os aspetos materialmente relevantes, face ao quadro jurídico e regulamentar que as rege.
- (8) Quando a realização de uma auditoria de conformidade está associada à auditoria financeira a conclusão de conformidade pode ser incorporada como um juízo de conformidade no relatório da auditoria financeira, ainda que um juízo de conformidade possa ser emitido de forma separada num relatório de auditoria de conformidade autónomo.
- f. Formular recomendações
- (1) O relatório de auditoria deve incluir recomendações na sequência das conclusões formuladas, as quais devem ser claras, fundamentadas, lógicas e contribuir, significativamente para responder às insuficiências identificadas na auditoria.

- (2) As recomendações devem ser construtivas, realizáveis e identificar as entidades responsáveis pela sua implementação, bem como apresentar uma relação lógica com os objetivos, as observações e as conclusões da auditoria.
- (3) Deve ser fixado nos relatórios de auditoria, um prazo para os destinatários das recomendações informarem sobre o seu acolhimento, ou não, com indicação da justificação correspondente.
- (4) As recomendações devem indicar as medidas a tomar pelos responsáveis da entidade, sem pormenorizar planos ou ações em concreto, de forma a evitar qualquer interferência nas responsabilidades de gestão da entidade auditada.

305. Seguimento

- a. A RAAD acompanha a atenção dada pelas entidades às recomendações formuladas nos relatórios de auditoria, solicitando para tal informação em prazo adequado.
- b. O acompanhamento das recomendações pode comportar a realização de uma nova auditoria de seguimento (*follow-up*), com vista a examinar se as medidas tomadas pelos destinatários das recomendações são adequadas e suficientes à correção das insuficiências identificadas.
- c. O seguimento não se restringe à implementação de recomendações da auditoria, mas incide também sobre medidas tomadas no seu conjunto para melhorar o desempenho.
- d. O Processo encerra esta fase com um Relatório de Seguimento da Auditoria.

Página intencionalmente em branco

CAPÍTULO 4 – PERSPETIVA DO RISCO

401. Tipos de Risco

- a.** Em auditoria, Risco é a possibilidade de um evento, atividade ou ação poder ter impacto sobre a capacidade de uma organização para executar os seus planos e atingir os seus objetivos.
- b.** Pelo seu impacto potencial sobre as organizações, os riscos devem geridos. Por sua vez para serem geridos, devem ser conhecidos, identificados, avaliados e priorizados.
- c.** Os riscos classificam-se nos seguintes tipos:
 - (1) Estratégicos: Riscos decorrentes de eventos que podem colocar em causa a prossecução dos seus objetivos principais e da sua missão.
 - (2) De conformidade: Riscos decorrentes de eventos que podem colocar em causa o cumprimento por parte da organização, de leis, regulamentos, ou outras determinações específicas, entre outras. Geram impactos negativos (financeiros, operacionais, motivacionais, entre outros), decorrentes do incumprimento das determinações.
 - (3) Operacionais: Riscos decorrentes de falhas na análise, processamento, utilização de recursos entre outros, na execução das operações. Geram impactos negativos (financeiros, operacionais, motivacionais, entre outros) decorrentes de ineficiências e do não cumprimento de objetivos.
 - (4) De reporte: Riscos decorrentes de prestação de informação incorreta. Geram impactos negativos (financeiros, operacionais, entre outros) decorrentes da tomada de decisão com base em pressupostos incorretos.

402. Auditoria e risco

- a.** Os SCI desempenham um papel relevante na gestão do risco e que constitui uma perspetiva determinante para reduzir deficiências e erros quer ao nível da gestão quer ao nível do controlo e mitigação do risco.
- b.** O fenómeno do risco é transversal a todo o processo de auditoria, sendo um referencial para o modo como a auditoria deve ser planeada e executada.
- c.** Numa perspetiva de risco, os trabalhos de auditoria apresentam-se subdivididos em quatro partes até ao relato (compreensão da entidade, estratégia de auditoria, resposta ao risco e conclusão dos trabalhos), podendo as suas etapas fundamentais ser apresentadas através do ciclo de auditoria.

CICLO DA AUDITORIA NA PERSPETIVA DO RISCO	
Compreensão da entidade	Compreender o ambiente da entidade com vista à realização da auditoria
Estratégia de auditoria	Desenvolver a estratégia de auditoria através do planeamento de auditoria em função do <i>Risco Inerente</i> e do <i>Risco de Controlo</i> identificados
Resposta ao risco	Responder aos riscos avaliados com a aplicação de procedimentos de auditoria e a avaliação dos respetivos resultados (recolha de evidência e avaliação global dos controlos)
Conclusão dos trabalhos	Elaborar as observações e conclusões preliminares de auditoria com base nas evidências obtidas, para efeitos de emissão de um juízo de auditoria

Tabela 4-1 Ciclo da Auditoria na Perspetiva do Risco

(1) Compreensão da entidade

- (a) No início do processo de auditoria o auditor recolhe e examina informações preliminares com vista à compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno, tendo sempre a preocupação de identificar e detetar riscos de distorção material na informação prestada, para, deste modo, melhor compreender o ambiente de auditoria.
- (b) As entidades enfrentam riscos cada vez mais diversificados, alguns de natureza global, sendo necessário que os auditores identifiquem e tenham uma perspetiva integrada dos riscos no quadro das decisões das entidades, atividades e programas que auditam.

(2) Estratégia de auditoria

- (a) Na definição da estratégia de auditoria é indispensável que os auditores desenvolvam uma perceção do ambiente envolvente da entidade que inclua a compreensão do controlo interno e a forma o seu funcionamento pode afetar os registos e os objetivos definidos pela entidade.
- (b) Esse conhecimento a ser adquirido pelos auditores é fundamental para que os riscos de distorção material possam ser avaliados com vista a preliminarmente conceber os procedimentos de auditoria que permitam dar uma resposta adequada aos riscos identificados.

- (c) Para conceber os procedimentos de auditoria, os auditores devem determinar a materialidade, adotar o método de auditoria, identificar os riscos de distorção material, a natureza, calendarização e extensão dos procedimentos e considerar estes elementos no PA.
 - (d) No quadro da elaboração do PA, os auditores, para além dos elementos atrás referidos devem fixar o Risco de Auditoria para um nível aceitavelmente baixo e avaliar o Risco Inerente e o Risco de Controlo. Sublinha-se que a estratégia de auditoria é sempre dinâmica, podendo ser alterada em função dos resultados que foram sendo observados através dos procedimentos de auditoria.
 - (e) Em suma, o trabalho dos auditores envolve a avaliação do risco como um seu auxiliar precioso, para mais adequadamente identificar as áreas mais críticas a auditar, permitindo que o PA incida sobre os controlos-chave e outros controlos pertinentes para os objetivos da auditoria.
- (3) Resposta ao risco
- (a) Para a realização do exame à eficácia operacional do controlo interno e recolha das respetivas evidências de auditoria, os auditores devem executar procedimentos adicionais de auditoria, nomeadamente testes aos controlos, eventualmente em combinação com procedimentos substantivos.
 - (b) Os auditores devem conceber e implementar respostas globais para tratar os riscos identificados de distorção material, tendo em atenção a avaliação do Risco Inerente e a compreensão obtida do Risco de Controlo.
 - (c) Com o auxílio dos trabalhos relativos à natureza, calendarização e extensão dos procedimentos de auditoria, os auditores passam a dispor de uma apreciação dos controlos relevantes, o que permite uma avaliação global do SCI ou apenas da área auditada.
- (4) Conclusão dos trabalhos
- (a) A maior preocupação para qualquer equipa de auditoria é evitar formular conclusões inadequadas – nomeadamente após estabelecido o nível aceitável de Risco de Detecção, que possam conduzir a juízos inapropriados sobre o objeto da auditoria.
 - (b) Com base nos trabalhos de auditoria realizados para obtenção das evidências de auditoria, os auditores dão início à elaboração de conclusões preliminares e esboçam a estrutura do relatório que inclui as principais observações e as conclusões relevantes delas resultantes.

TRABALHOS DE AUDITORIA NA PERSPETIVA DO RISCO	
<u>Compreensão da entidade</u>	Estabelecer os objetivos e o âmbito da auditoria
	Desenvolver o objeto e os critérios de auditoria
	Definir os meios necessários para a realização da auditoria
	Conhecer o contexto em que a auditoria decorre
	Aplicar procedimentos de avaliação tendo em vista: <ul style="list-style-type: none"> - Conhecer a entidade e o meio envolvente; - Compreender o ambiente de controlo e respetivos procedimentos
	Identificar riscos de distorção material devido a erro ou fraude
<u>Estratégia de auditoria</u>	Determinar a materialidade
	Avaliar o <i>Risco Inerente</i>
	Avaliar o <i>Risco de Controlo</i>
	Desenvolver o método de auditoria adotado
	Estabelecer o <i>Risco de Auditoria</i>
	Conceber os testes aos controlos
	Conceber resposta global
	Conceber procedimentos substantivos
<u>Resposta ao risco</u>	Executar testes aos controlos
	Avaliar globalmente o SCI
	Reavaliar: Riscos vs Resposta global
	Implementar resposta global

	Executar procedimentos substantivos
	Obter e avaliar evidências de auditoria
	Reavaliar procedimentos de auditoria em função da obtenção de evidências de auditoria suficientes e apropriadas
	Reavaliar o SCI, se necessário
<u>Conclusão dos trabalhos</u>	Preparar as observações de auditoria, em função da recolha e apreciação de evidências da auditoria
	Formular as conclusões preliminares de auditoria
	Elaborar o relatório de auditoria
	Completar a documentação de auditoria

Tabela 4-2 Trabalhos de Auditoria na Perspetiva do Risco

403. Risco e materialidade**a. Risco de auditoria**

- (1) O Risco de Auditoria é a possibilidade de o relatório conter conclusões de auditoria incorretas, pelo que representa, assim, o oposto da segurança dos trabalhos de auditoria.
- (2) Quanto mais baixo for o Risco de Auditoria, mais elevado é o nível de segurança obtido com os trabalhos.
- (3) Considera-se que o nível de confiança é adequado se tiverem sido obtidas evidências de suficientes e apropriadas que permitam a redução do Risco de Auditoria para um nível aceitavelmente baixo, de modo a que as conclusões ou o juízo de auditoria constituam um fator de reforço da confiança dos possíveis destinatários, utilizadores dos resultados da auditoria.
- (4) Reduzir o Risco de Auditoria para um nível aceitavelmente baixo não significa a eliminação do referido risco, nem a obtenção de um nível absoluto de segurança dos trabalhos (100%) constitui um objetivo geral das auditorias.
- (5) As limitações inerentes à realização de qualquer auditoria levam ao reconhecimento de que esta não poderá proporcionar uma certeza absoluta sobre a matéria auditada, pelo que se devem reduzir ou gerir os riscos de emissão de

PTE 005-01 Auditoria de Abonos e Descontos

observações e conclusões de auditoria e consequente juízo de auditoria inapropriados.

- (6) Nas auditorias financeiras o Risco de Auditoria envolve especificamente o risco de ser emitido um juízo de auditoria inapropriado perante distorções materiais nas demonstrações financeiras.
- (7) Nas auditorias de conformidade, o Risco de Auditoria é determinado pela suscetibilidade de ocorrerem erros, irregularidades ou atos ilícitos que afetem materialmente a matéria objeto de auditoria, sem que os mesmos tenham sido objeto de ponderação ou adequado reflexo nas conclusões ou no juízo de auditoria emitido.
- (8) Nas auditorias de resultados, o Risco de Auditoria abrange o risco de se obterem conclusões incorretas e incompletas e o risco de o relatório não acrescentar valor para os destinatários. Tal risco varia desde a probabilidade de o relatório não proporcionar novas informações ou perspectivas, até ao risco de ignorar fatores importantes e como consequência, não formular recomendações que contribuam de forma relevante para melhorar o desempenho.
- (9) A aplicação dos procedimentos de avaliação do risco deve ocorrer tão cedo quanto possível, na fase de planeamento, na medida em que os resultados desta avaliação são determinantes quanto à opção do método de auditoria a seguir e, consequentemente, quanto à conceção e execução de adequados procedimentos de resposta aos riscos identificados, incluindo procedimentos adicionais de auditoria.

b. Nível de materialidade

- (1) Considera-se materialmente relevante qualquer desvio do objeto de auditoria face aos critérios estabelecidos para a respetiva apreciação, que seja suscetível de influenciar a decisão dos utilizadores da informação.
- (2) Deste modo, o estabelecimento de critérios relativamente aos quais os erros, as irregularidades e os desvios são considerados materiais é determinante quanto à natureza, calendarização e extensão dos procedimentos de auditoria e dos recursos necessários para obter evidências de auditoria.
- (3) A definição de níveis de materialidade é uma matéria de juízo profissional dos auditores, sendo afetada pela perceção destes acerca das necessidades de informação dos destinatários das conclusões e juízos de auditoria emitidos, no pressuposto de que tais utilizadores são razoáveis conhecedores do objeto de auditoria e do respetivo contexto, criam expectativas e tomam decisões adequadas com base nas informações em causa.

- (4) A materialidade tem em conta aspetos quantitativos e qualitativos, sendo os primeiros equacionados em termos de valor numérico.
- (5) Para além da dimensão quantitativa, o conceito de materialidade envolve igualmente uma dimensão qualitativa, onde assumem particular relevo as questões de não conformidade com leis e regulamentos e de eficácia do SCI, que poderão não ter um efeito monetário material, mas ainda assim ter um impacto significativo nas conclusões e juízo de auditoria.
- (6) A determinação da materialidade qualitativa pressupõe a ponderação dos seguintes aspetos, entre outros:
 - (a) Contexto em que se insere a auditoria e a entidade auditada, tendo em conta, a título de exemplo, as circunstâncias envolventes e/ou a legislação;
 - (b) Natureza ou características da entidade ou do item que estiver em causa, em especial tendo em conta áreas especialmente sensíveis;
 - (c) Obrigações legais de prestação de contas e de informação para outras entidades.
- (7) Os auditores devem equacionar a possibilidade de ocorrerem erros, irregularidades ou desvios que individualmente não são considerados materiais, mas que, quando considerados de forma agregada, podem exceder o limiar de materialidade estabelecido.
- (8) Na auditoria de conformidade, a materialidade assume os dois aspetos anteriormente referidos: quantitativos e qualitativos. Todavia, contrariamente ao verificado na auditoria financeira, a dimensão qualitativa na auditoria de conformidade desempenha um papel de maior relevo do que a dimensão quantitativa, pelo que importa avaliar em que medida situações de não conformidade, ainda que potenciais, podem afetar as expectativas ou decisões dos destinatários do relatório de auditoria.
- (9) Na auditoria de resultados, a materialidade corresponde à importância relativa de uma dada matéria no contexto em que esta última é considerada, pelo que devem ser equacionados os vários aspetos com relevância, tendo em consideração que estes variam em função do tempo e das expectativas dos utilizadores da informação auditada.
- (10) São relevantes na determinação da materialidade em auditoria de resultados os itens ou áreas onde a introdução de melhorias e a sua oportunidade tenham um impacto significativo sobre a matéria objeto de auditoria. A materialidade é relevante em todos os aspetos da auditoria, como sejam a seleção dos temas,

PTE 005-01 Auditoria de Abonos e Descontos

definição dos critérios, avaliação das evidências recolhidas, a documentação ou a gestão do Risco de Auditoria.

c. Materialidade e Risco de Auditoria

- (1) Os conceitos de materialidade e Risco de Auditoria são independentes entre si. O primeiro conceito representa uma medida de relevância do objeto de auditoria em função das expectativas e da tomada de decisões pelos utilizadores da informação auditada. O segundo conceito traduz a possibilidade de um auditor emitir um juízo inapropriado relativamente a distorções materiais que afetem efetivamente o objeto de auditoria e, consequentemente, a confiança atribuída aos resultados dos trabalhos de auditoria realizados.
- (2) Apesar da condição de independência dos dois referidos conceitos, materialidade e Risco de Auditoria devem ser considerados em conjunto. O nível de segurança obtido com os trabalhos de auditoria na deteção de distorções materiais depende da materialidade estabelecida. Essa segurança é obtida através de evidências suficientes e apropriadas para reduzir o Risco de Auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Na verdade, quanto mais baixo for o limiar de materialidade, maior será a dimensão da amostra, ou seja, a quantidade de evidência a obter.
- (3) A suficiência e a natureza das evidências de auditoria a recolher - e, necessariamente, a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria a realizar - são determinadas pela conjugação dos níveis de Risco de Auditoria e de materialidade estabelecidos.
- (4) Quanto menor for o nível do Risco de Auditoria tolerado, maior será a extensão dos procedimentos substantivos a realizar, aumentando a segurança dos trabalhos quanto à fiabilidade da matéria auditada. Por outro lado, estabelecer um limiar de materialidade mais baixo, isto é, aumentar o nível de precisão desejado para a auditoria, dotando matéria auditada de maior sensibilidade à distorção, tem como consequência a necessidade de obtenção de um nível mais elevado de evidências necessárias para o mesmo nível de Risco de Auditoria estabelecido.
- (5) A consideração conjugada da materialidade e do risco de auditoria é relevante para a definição do método de auditoria. Permite equacionar a eficácia e os ganhos de eficiência de uma abordagem combinada de “testes aos controlos” e de procedimentos substantivos ou de uma abordagem com ênfase na realização de testes substantivos.

CAPÍTULO 5 – ERRO, IRREGULARIDADE E FRAUDE

501. Erro

- a. Entende-se por erro a falta profissional cometida por distração, negligência ou ignorância de determinados princípios, normas ou regras, que se traduza em incorreção aritmética ou de registo das operações e que afete a regularidade ou perfeição técnica das informações.
- b. Podem distinguir-se os seguintes tipos de erros:

TIPOS DE ERROS	
Erros de omissão	Resultam de operações incompletamente registadas ou nem sequer reveladas.
Erros de duplicação	Derivam do registo em duplicado da mesma operação.
Erros de compensação	Erros cometidos para compensar outros erros praticados.
Erros de imputação	Resultam do registo de uma operação numa conta ou rubrica inapropriada.
Erros de princípio	Derivam da não observância das regras administrativo-contabilísticas.
Erros aritmético	Resultam de falhas decorrentes do cálculo, apuramento, inscrição ou transcrição de valores.

Figura 5-1 Tipos de Erro

502. Irregularidade e Fraude

- a. Entende-se por irregularidade a violação intencional ou não, de uma lei, norma ou princípio aplicável.
- b. A irregularidade significa uma fraude quando existir manipulação da lei através de falsificação, alteração ou omissão voluntária de registos, documentos ou procedimentos, com a intenção de obter uma informação deliberadamente incorreta, ou a apropriação ilícita de ativos.
- c. Não sendo função do auditor procurar erros e fraudes, a existirem e se forem detetados, resulta do seu trabalho de auditoria dentro da amostra que foi estabelecida e de acordo com critérios previamente definidos.

PTE 005-01 Auditoria de Abonos e Descontos

d. Procedimentos em caso de fraude

- (1) O auditor, perante evidências ou fortes suspeitas de existência de fraude, ato ilegal ou outra situação grave, informa de imediato o chefe da equipa de auditoria.
- (2) O chefe da equipa de auditoria:

Ao ter conhecimento da existência, ou de fortes suspeitas da existência de fraude, ato ilegal ou outra situação grave que justifiquem a recomendação de uma inspeção procede em conformidade com o seguinte:

 - (a) Avalia a necessidade de eventuais trabalhos complementares para obter evidências adicionais da informação do auditor.
 - (b) Avalia a urgência da comunicação superior da situação para efeitos de determinação da necessidade de comunicação às autoridades competentes, bem como para eventual apuramento de responsabilidades disciplinares ou criminais.
 - (c) Avalia a necessidade de elaboração de participação específica da situação.
- (3) Nos termos da Lei n.º 54/2008 de 4 de setembro⁵, sem prejuízo do segredo de justiça, devem ser remetidas ao Conselho de Prevenção da Corrupção que funciona junto do Tribunal de Contas, cópias de todas as participações ou denúncias da existência de corrupção ou de infrações conexas, bem como cópias dos relatórios de auditoria dos órgãos de controlo interno dos serviços que reportem esses mesmos factos, ou que reportem deficiências de organização dos serviços auditados suscetíveis de comportar risco da sua ocorrência.
- (4) Para esse efeito e com relevância neste âmbito dos abonos e descontos, considera-se como corrupção ou infrações conexas entre outros, a ocorrência de factos de corrupção ativa ou passiva, de criminalidade económica e financeira, de tráfico de influência, de apropriação ilegítima de bens públicos, de administração danosa, de peculato, de abuso de poder ou violação de dever de segredo.

⁵ A Lei n.º 54/2008 de 4 de setembro cria o Conselho de Prevenção da Corrupção, entidade administrativa independente, a funcionar junto do Tribunal de Contas, que desenvolve uma atividade de âmbito nacional no domínio da prevenção da corrupção e infrações conexas.

CAPÍTULO 6 – ADMINISTRAÇÃO DAS AUDITORIAS

601. Nomeação das equipas de auditoria

- a.** As equipas de auditoria são constituídas tendo em consideração os objetivos da ação de auditoria, a natureza dos trabalhos, a entidade ou entidades auditadas, a duração pretendida, entre outros fatores de análise.
- b.** Em regra, as equipas de auditoria são constituídas pelos elementos da RAAD/GABAGE. Sempre que justificável, previamente ou mesmo durante a execução das ações de auditoria, podem ser nomeados outros elementos, em reforço, com a finalidade de serem atingidos os objetivos da ação de auditoria, por razões relacionadas com:
 - (1) O volume de tarefas inerentes à ação de auditoria;
 - (2) Condicionantes de tempo;
 - (3) Necessidade de análise de matérias que requeiram competências especiais inexistentes nos elementos da RAAD;
 - (4) Outras razões justificáveis.
- c.** A nomeação das equipas de auditoria é refletida numa Credencial conforme o modelo em Anexo F - MODELO DE CREDENCIAL, que tem como finalidade a materialização da atribuição pessoal de competências aos elementos constituintes e a sua transmissão à entidade auditada.
- d.** As U/E/O (Unidades, Estabelecimentos e/ou Órgãos) a auditar devem ser notificadas com pelo menos 10 dias úteis de antecedência relativamente à fase de execução da auditoria.

602. Exercício dos trabalhos de campo

- a.** Para realização de trabalhos de campo em U/E/O, a equipa de auditoria faz-se acompanhar de uma credencial que atesta a autoridade conferida aos seus elementos para o desenvolvimento da ação de auditoria.
- b.** A apresentação da credencial ao comandante, diretor ou chefe da U/E/O deve anteceder o início dos trabalhos, que se desenvolvem logo de seguida em conformidade com o PA.
- c.** Sequência das atividades
 - (1) Reunião de início de atividades

As atividades devem ter início com uma reunião entre a equipa de auditoria e os elementos a designar pela entidade auditada, tendo como objetivos principais a apresentação dos auditores e dos elementos da U/E/O, a comunicação dos objetivos e do âmbito da auditoria, a metodologia dos trabalhos, a coordenação de tarefas e a sua calendarização, bem como a coordenação de aspetos administrativo-logísticos.
 - (2) Recolha de dados e informações

PTE 005-01 Auditoria de Abonos e Descontos

As atividades desenvolvem-se após a reunião de início de atividades, com a aplicação dos procedimentos e das técnicas de auditoria planeados.

(3) Reunião final de atividades

No final dos trabalhos deve ocorrer uma reunião entre a equipa de auditoria e os elementos a designar pela entidade auditada, tendo como finalidade principal a abordagem pela equipa de auditoria da consecução dos objetivos, a comunicação dos aspetos relevantes avaliados pelos trabalhos de auditoria, a informação à entidade auditada das fases subsequentes da ação de auditoria, bem como as coordenações dos aspetos administrativo-logísticos finais.

- d. A U/E/O auditada deve permitir aos auditores o livre acesso aos locais, dados e informações, pelo tempo considerado necessário ao exercício das suas funções, que na estrita execução dos trabalhos de auditoria e nos termos da lei se mostrem necessários ao cumprimento dos objetivos da auditoria.
- e. As U/E/O devem igualmente apoiar a equipa de auditoria sempre que lhe for solicitado, através da cedência de instalações e da satisfação de outras necessidades logísticas, em condições de dignidade e de eficácia para o desempenho das suas funções.

603. Organização do processo de auditoria

- a. O processo de auditoria é composto pelo conjunto de documentos que contêm a informação relativa a uma ação de auditoria, nomeadamente:
 - (1) Documentos de trabalho produzidos pela equipa de auditoria, incluindo os estudos, planos e relatórios da auditoria;
 - (2) Diplomas legais, normativos, manuais e outros documentos produzidos por outras entidades, relevantes para a ação de auditoria;
 - (3) Documentos produzidos e/ou entregues pelas entidades auditadas, incluindo as evidências da auditoria;
 - (4) Outros documentos relevantes para a ação de auditoria
- b. O processo de auditoria tem os seguintes objetivos principais:
 - (1) Permitir a gestão e o controlo da auditoria, incluindo o desenvolvimento dos trabalhos e o acompanhamento futuro das recomendações;
 - (2) Suportar a fundamentação do conteúdo do relatório;
 - (3) Sistematizar o arquivo documental das ações de auditoria para fins futuros.
- c. O processo de auditoria deve ser constituído em formato digital, sem prejuízo dos documentos serem mantidos à guarda durante os prazos legais estabelecidos.
- d. O processo deve observar a seguinte organização:
 - (1) Pasta 1 – Planeamento

- (a) EP
- (b) PA
- (c) Credencial
- (d) Outros documentos
- (2) Pasta 2 – Execução
 - (a) Folhas de Observações
 - (b) Evidências de auditoria
 - (c) Observações e conclusões preliminares
 - (d) Outros documentos
- (3) Pasta 3 – Relato
 - (a) Projeto de Relatório
 - (b) Contraditório
 - (c) Relatório
 - (d) Outros documentos
- (4) Pasta 4 – Seguimento
 - (a) Controlo de implementação de recomendações
 - (b) Relatórios e despachos finais
 - (c) Outros documentos

604. Controlo de qualidade das auditorias

- a.** O controlo de qualidade é fundamental para a melhoria dos trabalhos de auditoria, devendo no final de cada ação ser feita uma autoavaliação, assente nas seguintes questões:
 - (1) Foram identificados os riscos no processamento dos abonos e descontos?
 - (2) Foram bem determinados os objetivos da auditoria?
 - (3) Os trabalhos de auditoria foram convenientemente planeados?
 - (4) Os procedimentos de auditoria foram executados em conformidade com o planeamento?
 - (5) Foram cumpridos os preceitos da PTE 005-01?
- b.** A perspetiva das entidades auditadas é igualmente relevante para a prossecução da qualidade das auditorias executadas pela RAAD, pelo que deve ser solicitado o preenchimento do questionário constante no Anexo G - QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DA AÇÃO DE AUDITORIA, num período de tempo considerado adequado após o envio do Relatório de Auditoria.

Página intencionalmente em branco

ANEXO A – MODELO DE ESTUDO PRELIMINAR



MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL
EXÉRCITO PORTUGUÊS
COMANDO DO PESSOAL
GABINETE DO COMANDANTE DO PESSOAL
REPARTIÇÃO DE AUDITORIA DE ABONOS E DESCONTOS

AUDITORIA AO PROCESSAMENTO DO SUPLEMENTO DE RESIDÊNCIA

Estudo preliminar

Auditoria n.º 1/2018
27 de janeiro de 2018

FICHA TÉCNICA

FICHA TÉCNICA	
Referência	N.º 1/2018 – Auditoria ao Suplemento de Residência
Tipo de Auditoria	Auditoria de resultados
Âmbito e objetivo geral	
Entidades Relevantes	
Período	

1. FINALIDADE

Reunir, compreender e estruturar a informação necessária ao planeamento e programação dos trabalhos de auditoria ao Suplemento de Residência.

2. SÍTUAÇÃO

a. Âmbito da auditoria

b. Fundamentação da auditoria

(Resultado da avaliação do risco, oportunidade, utilidade)

3. ANÁLISE

a. Caraterização geral

(Dependência hierárquica e funcional da entidade)

(Enquadramento geral da área a auditar)

(Meio envolvente)

b. Caraterização das entidades relevantes

(Enquadramento legal)

(Organização e missão)

(Diretivas e instruções superiores enquadradoras)

(Recursos e tecnologias da entidade)

(Manuais de procedimentos)

(Atividades desenvolvidas)

(Relatórios de atividades e de auditorias)

(SCI)

c. Caraterização da área a auditar

(Quadro legal e regulamentar aplicável)

(Normativos internos aplicáveis)

- (Delegações de competências)
- (Caraterização do processo a auditar)
- (Recursos e tecnologias da área)

- d. Caraterização do Risco**
 - (Tipologia e identificação dos principais riscos)

4. CONCLUSÕES

- a. Identificação do Risco**
 - (Tipos de riscos, risco inerente, risco de controlo, risco de auditoria, limiar de materialidade)
- b. Objetivos específicos da auditoria**
 - (Definição dos objetivos específicos da auditoria)
- c. Metodologia**
 - (Método, critérios)
- d. Objeto da auditoria**
 - (Definição do objeto concreto sujeito a auditoria)
- e. Limitações e/ou constrangimentos da auditoria**
 - (Previsão ou constatação de aspetos que constituam obstáculo à condução normal dos trabalhos de auditoria)
- f. Necessidades de informação adicional**
 - (Informação necessária para continuação do planeamento da auditoria)

ANEXO: Fluxograma e detalhe do processo a auditar

Comando do Pessoal, Porto, xx de xxxx de xxxx

O chefe da equipa de auditoria

AAAAAAAAAAAAAAAAAAAAA

(Posto)

Página intencionalmente em branco

ANEXO B – MODELO DE PROGRAMA DE AUDITORIA



MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL
EXÉRCITO PORTUGUÊS
COMANDO DO PESSOAL
GABINETE DO COMANDANTE DO PESSOAL
REPARTIÇÃO DE AUDITORIA DE ABONOS E DESCONTOS

AUDITORIA AO PROCESSAMENTO DO SUPLEMENTO DE RESIDÊNCIA

Programa de auditoria

Auditoria n.º 4/2018

27 de janeiro de 2018

FICHA TÉCNICA

FICHA TÉCNICA	
Referência	N.º 1/2018 – Auditoria ao Suplemento de Residência
Tipo de Auditoria	Auditoria de resultados
Âmbito e objetivo geral	
Entidades Relevantes	
Período	
Metodologia	<i>Método</i>

1. SÍTUACÃO

(Essência das conclusões do EP)

(Novas informações relativamente ao EP)

2. OBJETIVOS DO PROGRAMA**3. EXECUÇÃO****a. Metodologia a adotar**

(Indicadores quantitativos e qualitativos para os critérios de auditoria)

(Check-list substantiva e de conformidade)

(Procedimentos e técnicas)

b. Amostragem**c. Recursos****d. Contactos a estabelecer****4. ADMINISTRAÇÃO E LOGÍSTICA****a. Aspetos administrativos**

(Despachos, credencial, outros)

b. Equipa de auditoria**c. Alimentação e alojamento****d. Transporte****e. Outros recursos****f. Contactos**

ANEXOS: A - INDICADORES QUANTITATIVOS E QUALITATIVOS

B - PROGRAMA DE TRABALHOS

C - CALENDARIZAÇÃO DE ATIVIDADES

Comando do Pessoal, Porto, xx de xxxx de xxxx

O chefe da equipa de auditoria

AAAAAAAAAAAAAAAAAAAAA

(Posto)

Página intencionalmente em branco

ANEXO C – FOLHA DE TRABALHO DE OBSERVAÇÕES



MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL
EXÉRCITO PORTUGUÊS
COMANDO DO PESSOAL

GABINETE DO COMANDANTE DO PESSOAL

MODELO DE FOLHA DE TRABALHO DE OBSERVAÇÕES

Ref. Auditoria:		N.º folha:	
Auditor:		GDH:	
Entidade/Setor/Atividade		Local:	
Objetivo específico:			
Título:			
Critério (o que deve existir, indicadores a observar): Descrever a norma, procedimento ou facto que deveria ser observado, de forma positiva e mensurável.			
Condição (o que existe): Descrever a norma, procedimento ou facto observado, de forma factual, específica e objetiva, em função da evidência.			
Causa (o porquê da diferença): Descrever as razões e/ou causas, circunstanciais ou estruturais, para a verificação do facto ou da situação em análise, detalhando os fatores que contribuem para o resultado observado.			
Consequência (o impacto da diferença): Descrever os efeitos e a significância dos factos ou situações ocorridas, em termos processuais, legais, organizacionais, entre outros.			
Proposta de ação corretiva (o que fazer para corrigir): Descrever as ações e os elementos de ação que a devem implementar, assim como quando, ou outras especificações aplicáveis, para prevenir que a Condição se repita.			

Nota: A Folha de Trabalho de Observações deve ser acompanhada de todas as evidências que suportam o conteúdo descrito.

O Auditor

AAAAAAAAAAAAAAAAAAAAA

(Posto/Categoria)

C-1

Página intencionalmente em branco

ANEXO D – MODELO DE OBSERVAÇÕES E CONCLUSÕES PRELIMINARES



MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL
EXÉRCITO PORTUGUÊS
COMANDO DO PESSOAL
GABINETE DO COMANDANTE DO PESSOAL
REPARTIÇÃO DE AUDITORIA DE ABONOS E DESCONTOS

AUDITORIA AO PROCESSAMENTO DO SUPLEMENTO DE RESIDÊNCIA

Observações e conclusões preliminares

Auditoria n.º 1/2018

27 de janeiro de 2018

NÃO CLASSIFICADO

PTE 005-01 Auditoria de Abonos e Descontos

Auditoria _____

Objetivo _____

Geral _____

Objetivo _____

Específico _____

Responsável: _____

Data: _____

Observações e Conclusões Preliminares

Auditor	Critério (indicador)	Condição	Causa	Consequência	Ação Corretiva

Conclusão preliminar do Objetivo específico:

ANEXO E – MODELO DE RELATÓRIO DE AUDITORIA

	<div data-bbox="917 315 1121 416"> S. R.</div> <div data-bbox="639 465 1406 685"><p>MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL EXÉRCITO PORTUGUÊS COMANDO DO PESSOAL GABINETE DO COMANDANTE DO PESSOAL REPARTIÇÃO DE AUDITORIA DE ABONOS E DESCONTOS</p></div>
<div data-bbox="228 994 1447 1169"><p>AUDITORIA AO PROCESSAMENTO DO SUPLEMENTO DE RESIDÊNCIA</p></div> <div data-bbox="550 1424 1115 1487"><p><u>Relatório de auditoria</u></p></div> <div data-bbox="1086 1812 1482 1926"><p>Auditoria n.º 1/2018 27 de janeiro de 2018</p></div>	

NÃO CLASSIFICADO

PTE 005-01 Auditoria de Abonos e Descontos



**MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL
EXÉRCITO PORTUGUÊS
COMANDO DO PESSOAL**

GABINETE DO COMANDANTE DO PESSOAL

Informação nº: GABAGE.RAAD-201X-XXXXX	
Procº: 00.780.0040	Data: xx de xxxxx de xxxx
Assunto: AUDITORIA AO SUPLEMENTO DE RESIDÊNCIA	
Refª (s): a)	
DESPACHO DO EXMO. TGEN AGE	

1. **FICHA TÉCNICA DA AUDITORIA**

FICHA TÉCNICA	
Referência	N.º 1/2018 – Auditoria ao Suplemento de Residência
Período da auditoria	
Processo auditado	
Entidades visitadas	
Tipo de Auditoria	
Âmbito e objetivo geral	
Objetivos específicos	
Período abrangido	
Metodologia	
Equipa de auditoria	

2. **SUMÁRIO DA AUDITORIA**

- a. Fundamento e Objetivos
- b. Principais resultados e conclusões
- c. Recomendações
- d. Condicionaisismos

3. **ENQUADRAMENTO DA AUDITORIA**

- a. Caraterização geral
- b. Caraterização das entidades visitadas
- c. Caraterização do processo auditado
- d. Caraterização da amostra

4. **RESULTADOS DA AUDITORIA**

- Observações
- Recomendações

5. **EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO**6. **CONCLUSÕES**

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

NÃO CLASSIFICADO

PTE 005-01 Auditoria de Abonos e Descontos

ANEXOS: A - Fluxograma e detalhe do processo auditado

B – Análise ao contraditório

C – Exercício de contraditório da xxxxx

Comando do Pessoal, Porto, xx de xxxx de XXXX

O chefe da equipa de auditoria

AAAAAAAAAAAAAAAAAAAAA

(Posto)

ANEXO F – MODELO DE CREDENCIAL



**MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL
EXÉRCITO PORTUGUÊS
COMANDO DO PESSOAL
GABINETE DO COMANDANTE DO PESSOAL**

CREDENCIAL

ASSUNTO: ~~AUDITORIA AO PROCESSAMENTO DO SUPLEMENTO DE RESIDÊNCIA~~
(UEO)

1. Nos termos do despacho de xx de xxxx de 201 de S. Ex.^a o Gen CEME, exarado na informação n.º xx/2017 de xx de xxxx de 2017, declara-se que foi determinada a realização de uma ação de auditoria interna ao processamento do ~~Suplemento de Residência~~ na UEO, no âmbito da autoridade técnica e funcional do Comandante do Pessoal, a ser realizada pela equipa de auditoria com a seguinte constituição:
 - a. **Chefe de equipa:** Posto/NIM/Nome
 - b. **Auditores:** Posto/NIM/Nome
2. Deve ser concedido à equipa de auditoria o livre acesso aos locais, dados e informações, que no estrito cumprimento dos trabalhos de auditoria e nos termos da lei se mostrem necessários ao cumprimento dos objetivos da auditoria, bem como a cedência de instalações e a satisfação de outras necessidades de âmbito logístico, em condições de dignidade e de eficácia, para o cumprimento da sua missão.

Comando do Pessoal, Porto, xx de xxxx de 2018

O Ajudante-General do Exército

AAAAAAAAAAAAAAAAAAAAA

Tenente-General

F-1

Página intencionalmente em branco



ANEXO G – QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DA AÇÃO DE AUDITORIA PELAS ENTIDADES AUDITADAS

1. ENQUADRAMENTO

A qualidade das ações de auditoria interna executadas pela RAAD no âmbito do processamento de abonos e descontos é aferida além de outros instrumentos, através da recolha de informação de diversas entidades.

- a. A perspetiva das entidades auditadas sobre a forma e a essência das ações de auditoria a que foram sujeitas, constitui uma fonte de informação de grande relevância para o controlo de qualidade das ações desenvolvidas pela RAAD.
- b. Até 30 dias após o envio do Relatório de Auditoria para as entidades auditadas, deve ser solicitado o preenchimento do questionário de avaliação da ação de auditoria.

MODELO DE QUESTIONÁRIO

	 MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL EXÉRCITO PORTUGUÊS COMANDO DO PESSOAL GABINETE DO COMANDANTE DO PESSOAL
---	--

QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DA AÇÃO DE AUDITORIA PELA ENTIDADE AUDITADA

PARTE 1 – IDENTIFICAÇÃO

Auditoria	Referência:
	Datas:
	Locais:
	Objetivo
	Auditores
	UEO auditadas:
UEO	

PARTE 2 – QUESTÕES

Assinale as suas respostas com um X no quadro respetivo considerando a escala de 1 a 5 como sendo de crescente concordância, em que:

1	Discorda integralmente
2	Discorda
3	Indiferente
4	Concorda
5	Concorda integralmente

NÃO CLASSIFICADO

Questionário de Avaliação da Ação de Auditoria Pela Entidades Auditadas

Utilize a caixa de observações para expor comentários adicionais sobre qualquer das afirmações, indicando como referência a sua numeração.

	1	2	3	4	5
Os Objetivos planeados para a ação de auditoria interna são pertinentes para o processamento dos abonos e descontos no Exército.					
A realização da ação de auditoria interna acrescentou valor ao processamento dos abonos e descontos, apoiando na identificação de fragilidades e na procura de soluções.					
A ação de auditoria interna foi desenvolvida com oportunidade e de forma bem organizada, minimizando o impacto nas rotinas de trabalho.					
Os trabalhos da ação de auditoria interna decorreram com cordialidade entre os elementos da equipa de auditoria e os elementos da entidade auditada.					
O Relatório da Auditoria está estruturado de forma objetiva e clara.					
O conteúdo do Relatório da Auditoria é rigoroso e completo na identificação dos factos.					
O Relatório da Auditoria apresenta recomendações relevantes e construtivas.					
O Relatório da Auditoria indica as recomendações aos escalões de comando e entidades adequadas.					
As comunicações entre a equipa de auditoria e a entidade, para efeitos de coordenação de trabalhos ou para obtenção de informação, foram bem conseguidas e estabeleceram prazos adequados.					

Observações:

Página intencionalmente em branco

ANEXO H – LISTA DE ABREVIATURAS E ACRÓNIMOS

EP	Estudo Preliminar
CMDPESS	Comando do Pessoal
GABAGE	Gabinete do Ajudante-General do Exército
ISSAI	<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i>
NAT	Norma de Autoridade Técnica
PA	Programa de Auditoria
PAAD	Plano de Auditorias de Abonos e Descontos
RAAD	Repartição de Auditoria de Abonos e Descontos
SCI	Sistema de Controlo Interno

Página intencionalmente em branco

ANEXO I - REFERÊNCIAS

Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas, Vol I., de 1999;

Manual de Auditoria de Resultados, do Tribunal de Contas, de 2016;

Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais, do Tribunal de Contas, de 2016;

Manual de Auditoria e Controlo Interno no Setor Público, Nelson Marçal e Fernando L. Marques, 2011

Auditoria Interna, Joaquim Leite Pinheiro, 2010