



MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL
EXÉRCITO
COMANDO DA LOGÍSTICA
Direcção de Finanças

CIRCULAR N.º 15

DATA: 04DEC06

ASSUNTO: NOVOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PARA O EXÉRCITO
REF.

1. PLANEAMENTO DA AUDITORIA

1.1. TRABALHOS PREPARATÓRIOS

Como primeira etapa do trabalho de auditoria existe a necessidade de executar procedimentos de planeamento, tendentes à aquisição de um bom conhecimento da área da UEO a auditar, conhecimento esse que será aprofundando com o contacto directo no próprio local.

Esta primeira fase de planeamento permite desenvolver uma estratégia geral e uma abordagem pormenorizada quanto à natureza, oportunidade e extensão esperadas dos **testes de controlo e procedimentos substantivos** utilizados ao longo do trabalho de campo.

Antes de se iniciar o trabalho de auditoria propriamente dito, é necessário obter um conhecimento preliminar das operações das UEO a serem examinadas, através da obtenção de informações sobre a organização, os relatórios e prestação de contas e acima de tudo conhecer o controlo interno existente dado que este irá condicionar a profundidade do trabalho de campo. Através dele, é possível identificar as áreas de risco da Auditoria.

Esta fase de planeamento contribuiu para assegurar:

- Detecção das áreas mais importantes da auditoria;
- Identificação de potenciais problemas;
- Execução do trabalho de campo de forma expedita;
- Atribuição de tarefas aos membros da equipa de auditoria e a verificação do seu trabalho.

1.2. PLANO GLOBAL DE AUDITORIA

O **Plano Global de Auditoria** é desenvolvido de forma a descrever o âmbito¹ e a condução esperada da auditoria.

O registo do Plano Global de Auditoria necessita de ser suficientemente pormenorizado para orientar o desenvolvimento dos diversos **Programas de Trabalho**, através das seguintes matérias:

- Conhecimento da actividade das UEO;
- Conhecimento dos Sistemas Contabilísticos e de Controlo Interno;
- Risco de Auditoria Aceitável;
- Natureza, Oportunidade e extensão dos procedimentos.

O **conhecimento da actividade das UEO** contribui para a identificação de transacções e práticas que possam ter um efeito materialmente relevante sobre a prestação de contas, podendo ser utilizada uma variedade de fontes que podemos destacar:

- Debate com pessoas dentro da UEO;
- Debate com pessoas conhecedoras exteriores à entidade;
- Publicações relacionadas com a UEO;
- Legislação e regulamentos que afectem significativamente a UEO;
- Visita às instalações da UEO;
- Documentos produzidos pela UEO (por exemplo, actas de reuniões, relatórios financeiros, orçamentos, manual de políticas e de sistemas de controlo interno, descrições de tarefas).

O uso do conhecimento da actividade da UEO permite a compreensão da sua actuação, bem como, ajuda a avaliar riscos, identificar problemas e levar a efeito a auditoria de forma eficaz e eficiente.

O **conhecimento do sistema de controlo interno** existente na UEO permite avaliar as políticas e procedimentos adoptados para atingir o objectivo de assegurar, na medida do praticável, a salvaguarda de activos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, o rigor e integralidade dos registos contabilísticos e a preparação tempestiva de informação financeira credível.

Deverão ser levados a efeito **testes de controlo** para obter prova acerca da eficácia de:

- A concepção dos Sistemas Contabilísticos e de Controlo Interno, isto é, se estão ou não convenientemente concebidos para evitar ou detectar e corrigir distorções materiais; e
- Bom funcionamento dos Controlos Internos durante todo o período.

Os testes para obter evidência incluem procedimentos, tais como, por exemplo, verificar que uma transacção foi autorizada; observação da aplicação dos controlos, nomeadamente controlos internos que não deixam pista de auditoria (v.g. determinar

¹ Procedimentos de auditoria considerados necessários nas circunstâncias para atingir o objectivo.

quem realmente leva a efeito cada função e não simplesmente quem é suposto levá-la a efeito); e redesempenho da aplicação do controlo, por exemplo, conciliação de saldos de contas bancárias, para assegurar que elas foram correctamente executadas pela entidade.

Sendo os **procedimentos substantivos** executados para obter prova de auditoria, deverão ser utilizados dois tipos:

- Testes substantivos às transacções (verificar se as transacções existiram e foram registados e se estão correctamente classificadas e lançadas);
- Testes aos saldos das contas (v.g. circularização das contas de fornecedores e bancária, inspecções físicas ao caixa, etc.). Estes testes são fundamentais uma vez que a prova é normalmente obtida por fontes independentes, e por isso são bastante confiáveis. Nos **Anexos 1 e 2** apresenta-se os exemplos das circularizações aos fornecedores e bancária, respectivamente.

1.3. PROGRAMAS DE AUDITORIA

Os Programas de Auditoria servem como um conjunto de instruções aos intervenientes na auditoria e como meio para controlar a devida execução do trabalho, devendo conter:

- Natureza dos procedimentos;
- Oportunidade dos procedimentos;
- Extensão dos procedimentos;
- Os Objectivos da auditoria de cada área;

Ao serem elaborados os Programa de Auditoria deverá ser tomada em consideração o auxílio esperado pela UEO auditada em fornecer toda a informação necessária ao bom desempenho da auditoria financeira, através da participação e empenhamento do pessoal pertencente à entidade a ser auditada em facultar à equipa de auditores todos os documentos e informações solicitados.

1.4. DOSSIER PERMANENTE

Os dossiers permanentes englobam todas as informações que o auditor considera importantes e que tenham de ser consultadas ao longo das auditorias presentes e futuras. As informações a incluir no dossier permanente devem ser arquivadas de forma sistematizada a fim de permitir uma fácil e rápida consulta. As informações que devem constar no dossier permanente e que a UEO deverá preparar na fase de planeamento é a seguinte:

- Breve evolução da actividade operacional da UEO;
- Responsabilidades financeiras;
- Cópia das actas;
- Acontecimentos extraordinários;

- Legislação aplicável à UEO relativa à actividade em que se insere;
- Apólices de seguros;
- Lista de Fornecedores;
- Contratos de Locação Financeira;
- Contratos com a Banca;
- Outros contratos;
- Documentos de prestação de contas reportados às datas de referência;
- Relatórios com interesse para a auditoria;
- Procedimentos contabilísticos especiais.

1.5. VISITAS DE TRABALHO ÀS UEO

As visitas de trabalho às UEO deverão ser agendadas até 30 de Novembro, devendo realizar-se apenas a partir do segundo trimestre do ano económico. No presente ano as visitas de trabalho às UEO deverão, excepcionalmente, ser agendadas até dia 21 de Dezembro.

2. AUDITORIA AOS PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICOS E CONTROLO INTERNO

2.1. INTRODUÇÃO

Este capítulo descritivo-expositivo é apresentado de acordo com uma sequência lógica, pelo que partimos do princípio que o ciclo da actividade operacional da UEO se inicia com o ciclo orçamental dando origem a todo o processo de despesa, por exemplo, nos pagamentos resultantes de compras ou aquisições de:

- Fornecimentos e serviços prestados por terceiros; e
- Bens detidos com carácter de permanência.

A ordem pela qual iremos analisar as diversas áreas é a seguinte:

- Área A: Caixa e Bancos;
- Área B: Vendas, Prestação de Serviços e Contas a Receber;
- Área C: Compras, Aquisição de Serviços e Existências;
- Área D: Pessoal;
- Área E: Prestação de Contas;
- Área F: Controlo Orçamental;
- Área G: Imobilizado.

Toda a informação recolhida durante o trabalho de campo deverá ser organizada no **Dossier Corrente** que engloba toda a documentação relativa a cada área de auditoria específica, tendo sido agrupada em dois grandes grupos: os **Programas de Trabalho** e os **Mapas de Trabalho**.

O **Programa de Trabalho** é o documento escrito destinado fundamentalmente a servir de guia à execução dos testes de controlo e dos procedimentos substantivos. Acessoriamente, o programa de trabalho é utilizado como forma de controlar a qualidade do trabalho realizado, pelo que, existe um programa de trabalho para cada uma das diferentes áreas a examinar.

Existe toda a vantagem em programar o máximo de trabalho para a fase preliminar, destacando-se o estudo das políticas e procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno e a consequente avaliação através da realização dos testes de controlo para, desta forma, determinar-se o risco de auditoria, uma vez que quanto melhor forem os resultados obtidos com a realização dos testes de controlo menor poderá ser a extensão dos procedimentos substantivos.

Mas também a nível da realização dos procedimentos substantivos, existe todo o interesse em programar o máximo de tarefas para a fase preliminar. De entre tais tarefas destacam-se as seguintes:

- Inspeções físicas à caixa, existências e imobilizado corpóreo;
- Análise das reconciliações bancárias;
- Circularização de bancos e fornecedores;
- Análise dos movimentos ocorridos nas contas de imobilização.

Os **Mapas de Trabalho** (M.T.) são os documentos onde fica a prova dos testes ou procedimentos efectuadas durante o trabalho de campo assim como as conclusões atingidas ao longo das várias áreas de trabalho, as quais serviram de base para a elaboração dos relatórios, pareceres e recomendações.

Os mapas de trabalho, em conjugação com os programas de trabalho, servirão de suporte ao conteúdo dos relatórios.

Deverá ser utilizado um sistema de indexação aos mapas de trabalho através de uma lógica que permita localizar de forma rápida e precisa a informação pretendida pelo programa de trabalho, sendo que, de uma maneira geral, todos os sistemas de indexação se apoiam em letras, números ou simultaneamente em ambos.

2.2. ÁREA A: CAIXA E BANCOS

2.2.1. PROGRAMA DE TRABALHO

PROGRAMA DE AUDITORIA			
ÁREA DE CAIXA E DEPÓSITOS BANCÁRIOS			
ITEM	OBJECTIVOS /PROCEDIMENTOS	M.T.	COMENTÁRIOS
1.	Caixa		
1.1	A conferência do cofre de ___ de _____ de 200_ evidencia todas as situações tais como divisas, cheques, vales/cédulas ou documentos em conferência, os quais estão adequadamente classificadas.		
1.2	O saldo existente em cofre é igual ao inscrito na conta 11 - Caixa.		
1.3	Os valores monetários estão à guarda exclusiva do Tesoureiro, cumprindo-se o disposto no art.º 17.º do Regulamento da Administração de Recursos Materiais e Financeiras das Unidades Estabelecimentos e Órgãos (RARMFUEO) do Exército.		
1.4	O numerário existente em cofre é o indispensável para fazer face aos pagamentos imediatos, conforme se encontra preconizado no art.º 18.º do RARMFUEO do Exército.		
1.5	Todos os recebimentos e pagamentos respeitantes aos documentos que são apresentados na UEO são efectuados pelo Tesoureiro, conforme se encontra estabelecido nas alíneas b) e c) do Art.º 7º do RARMFUEO do Exército.		
1.6	Os pagamentos das despesas são apenas suportados com documentos originais e nunca cópias ou fotocópias.		
1.7	A constituição de fundos fixos de caixa e a abertura e cancelamento de contas bancárias está adequadamente autorizado.		
2.	Depósitos bancários/DGT		
2.1	Os elementos com responsabilidades de movimentação das contas bancárias estão devidamente identificados e autorizados e são os constantes da ficha de assinaturas existente no banco, sendo respeitadas as regras determinadas para o manuseamento de contas bancárias.		
2.2	Existem saldos de depósitos bancários à data, os quais são titulados pela UEO e estão correctamente registados.		

PROGRAMA DE AUDITORIA**ÁREA DE CAIXA E DEPÓSITOS BANCÁRIOS**

ITEM	OBJECTIVOS /PROCEDIMENTOS	M.T.	COMENTÁRIOS
2.3	Comprovar os depósitos em trânsito com documentos de suporte e extractos bancários posteriores ao exercício.		
2.4	Identificar os cheques em trânsito nos extractos bancários posteriores ao exercício.		
2.5	Testar alguns movimentos que constem no extracto bancário, no período subsequente à análise e comprovar se as transacções não respeitam a diferentes períodos.		
2.6	As reconciliações bancárias são correctamente elaboradas ao longo do ano, mensalmente, e são efectuadas pela contabilidade, de maneira formal por pessoa independente das contas-correntes, manuseamento de valores, ou com poderes para assinar cheques.		
2.7	Foi feita a circularização de saldos bancários, através de um pedido de confirmação dos saldos existentes à data de análise. Para o efeito a UEO enviou à entidade bancária uma circular para, à data da auditoria, referir o(s) saldo(s) bancário(s).		
2.8	Evidenciando as reconciliações bancárias movimentos sobre os quais existam algumas dúvidas, deverão ser analisados os extractos subsequentes, no sentido de confirmar a nível do banco os movimentos duvidosos.		
2.9	Na reconciliação no final do período: Testar somas no registo de bancos; Testar somas nas reconciliações bancárias; Confirmar os extractos e as certidões bancárias.		
2.10	O duplicado do talão de depósito, depois de autenticado pelo banco, é verificado por pessoa independente do responsável directo pelo preenchimento e pelo que depositou os valores.		
2.11.	As transferências inter-bancárias são adequadamente registadas.		
2.12	Recebimentos em dinheiro devem ser depositados intactos, diariamente, em conta bancária, não podendo ser aproveitados para se efectuarem quaisquer pagamentos.		
2.13	Testar a contabilização dos juros relativos ao saldo da conta de disponibilidades.		

ÁREA B: VENDAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

2.2.2. PROGRAMA DE TRABALHO

PROGRAMA DE AUDITORIA			
RECEITAS PRÓPRIAS			
ITEM	OBJECTIVOS /PROCEDIMENTOS	M.T.	COMENTÁRIOS
1.	Receitas Próprias		
1.1	As Receitas Próprias são concretizadas de acordo com os critérios fixados pelo Comando e a sua realização está prevista na missão da UEO.		
1.2	Verificar facturação cobrada a entidades militares / civis pelos bens fornecidos ou serviços prestados.		
1.3	Verificar se estão a ser correctamente aplicadas as normas fiscais em vigor, nomeadamente a sujeição ou isenção da operação em sede de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA).		
1.4	Aferir se existe informação sobre as condições de pagamento aplicadas às operações efectuadas.		
1.5	Seleccionar algumas facturas com vista a verificar se foram ou não concedidos descontos ou condições especiais fora do que está determinado.		
1.6	As Receitas Próprias são adequadamente contabilizadas e os montantes facturados são entregues nos cofres do Estado atempadamente.		
1.7	Aferir se o valor das Receitas Próprias está registado no próprio período de modo a garantir o cumprimento do princípio contabilístico da especialização dos exercícios.		
1.8	Verificar se é garantido o acesso condicionado às áreas de registo, vendas, expedição e recebimentos através de adequada segregação de funções.		
1.9	Aferir quais os procedimentos em vigor tendentes a garantir uma limitação das vendas a numerário.		
2.	Bares		
2.1	A gestão dos bares é feita:		
2.1.1	Por concessão.		
2.1.2	Por gestão interna, sendo constituída para o efeito uma Comissão de Gerência com elementos da UEO.		

PROGRAMA DE AUDITORIA			
RECEITAS PRÓPRIAS			
ITEM	OBJECTIVOS /PROCEDIMENTOS	M.T.	COMENTÁRIOS
2.2	Se a gestão dos bares for por concessão, existe contrato resultante de procedimento administrativo adequado? (verificar cumprimento dos trâmites legais do DL 197/99, de 8 de Junho e art.º 183.º do Código de Procedimento Administrativo).		
2.3	Se a gestão dos bares for por gestão interna, a compra de artigos para os bares e salas de convívio estão incluídas nas aquisições efectuadas pela Secção Logística?		
2.4	Para efeitos de controlo interno, os movimentos de existências são registados na conta 2649992 – Resultados de exploração de cantinas e bares.		
2.5	A Comissão de Gerência foi nomeada em Ordem de Serviço, indicando o Presidente, o Vogal e o Secretário.		
2.6	Os elementos da Comissão de Gerência não pertencem à Secção Logística.		
2.7	Diariamente são entregues na Tesouraria as receitas apuradas através de uma Guia de Entrega.		
2.9	A prestação de contas mensal à Secção Logística, possui os seguintes documentos:		
2.9.1	Mapa de Inventário (com inscrição do preço de aquisição e do preço de venda praticado);		
2.9.2	Demonstração do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas;		
2.9.3	Mapa de Fluxos de Caixa.		
2.10	No final de cada ano económico a conta 2649992 – Resultados de Exploração de Cantinas e Bares, tem de estar, obrigatoriamente, saldada.		
2.11	A Secção Logística propõe ao Cmdt/Dir/Chefe os preços de venda a praticar.		
2.18	No final de cada mês é apurado o Resultado Bruto das Vendas (RBV), o qual é transferido para a classe 7, de acordo com o princípio da não compensação estabelecido no art.º 6 da Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto.		

2.3. ÁREA C: COMPRAS, AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS E EXISTÊNCIAS

2.3.1. PROGRAMA DE TRABALHO

PROGRAMA DE AUDITORIA			
ÁREA DE COMPRAS, AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS E EXISTÊNCIAS			
ITEM	OBJECTIVOS /PROCEDIMENTOS	M.T.	COMENTÁRIOS
1.	Cumprimento das Formalidades Legais		
1.1	As aquisições efectuadas pelas UEO, seguem o ciclo da despesa e cumprem com o preconizado no DL 197/99, de 8 de Junho.		
1.2	Todas as despesas são efectuadas obedecendo às seguintes condições:		
1.2.1	Inscrição orçamental;		
1.2.2	Cabimento		
1.2.3	Estar devidamente autorizadas pela entidade com competência para realizar a despesa;		
1.2.4	Cumprir com os critérios de economia, eficiência e eficácia.		
1.3	Verificar o cumprimento de todas as formalidades legais.		
1.4	Verificar a competência para a realização das despesas. Para o efeito solicitar os despachos das delegações e/ou subdelegações de competências.		
1.5	Seleccionar algumas aquisições e obter informação sobre quais os critérios que presidiram à escolha dos respectivos fornecedores.		
1.5.1	Seleccionar pelo menos 5% das facturas do mês em análise e realizar testes de acordo com mapa de testes apropriado (Anexo 3).		
1.6	Verificar se as despesas se adequam à Missão da UEO.		
1.7	Aferir a existência de listas de fornecedores aprovados.		
2.	Aquisição e contabilização das compras e existências.		
2.1	Verificar se as facturas coincidem com os pedidos aprovados, nomeadamente quanto à conferência qualitativa e quantitativa dos bens adquiridos.		
2.2	Circularizar alguns fornecedores com vista a obter confirmação dos saldos das respectivas contas correntes (Anexo 1).		

PROGRAMA DE AUDITORIA

ÁREA DE COMPRAS, AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS E EXISTÊNCIAS

ITEM	OBJECTIVOS /PROCEDIMENTOS	M.T.	COMENTÁRIOS
2.3	As quantidades em stock representam existências propriedade da UEO e estão localizadas ou em trânsito à sua consignação		
2.4	Verificar e confirmar o circuito de aquisições da UEO, desde a manifestação da necessidade até à sua satisfação.		
2.5	Apenas estão relevados contabilisticamente documentos originais.		
2.6	Aferir se o acesso aos armazéns é ou não restrito a um número limitado de funcionários.		
2.7	Aferir a periodicidade com que são realizadas contagens físicas.		
2.8	As existências em armazém são controladas pela Secção Logística.		
2.9	Todas as existências estão armazenadas em local fechado adequado e sob a supervisão dum responsável.		
3.	Combustíveis e lubrificantes		
3.1	A aquisição de combustíveis é uma despesa imediata, de acordo com a Circular n.º 3/03 da DSI, cabendo ao PelReab o controlo das existências em armazém.		
3.2	Obter um balancete do armazém de combustíveis e lubrificantes para análise das rubricas de combustíveis e lubrificantes do OMDN e DCCR.		
3.3	A aquisição de combustíveis é feita por requisição directa pela UEO à MM e, mensalmente, é enviado à DMT o Mapa Mensal do Consumo de Combustíveis e Lubrificantes (MMCCCL), até ao dia 10 do mês seguinte.		
3.4	Em termos contabilísticos a UEO adopta os procedimentos preconizados na Circular n.º 8, de 10Out03, da RA/DSF.		

PROGRAMA DE AUDITORIA**ÁREA DE COMPRAS, AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS E EXISTÊNCIAS**

ITEM	OBJECTIVOS /PROCEDIMENTOS	M.T.	COMENTÁRIOS
3.5	A conta 2649995 regista, na receita, os fornecimentos de CL à UEO (através do pedido de ressarcimento juntamente com o original do talão de fornecimento e o duplicado do certificado de abastecimento) e, na despesa, os aprovisionamentos de CL, requisitados à MM (facturas da MM), para regularizar ou compensar. A despesa, poderá ainda ser movimentada (quando o seu saldo for positivo) para pagar o CL fornecido por outras UEO.		
3.6	No final do ano, a conta 2649995 - Outras Importâncias a Regularizar, encontra-se saldada.		
4.	Seguros		
4.1	De acordo com o DL 197/99, de 8 de Junho, e com excepção dos seguros obrigatórios das viaturas e das obras de arte, os seguros efectuados pela UEO foram autorizados por Despacho conjunto do MDN e do MF.		
4.2	Verificar a existência de seguros efectuados pela UEO, os quais devem corresponder efectivamente às suas viaturas e pagos obrigatoriamente pelas DCCR (o PEV deve contemplar rubrica e dotação orçamental suficiente).		

2.4. ÁREA D: PESSOAL

2.4.1. PROGRAMA DE TRABALHO

PROGRAMA DE AUDITORIA			
ÁREA DE PESSOAL			
ITEM	OBJECTIVOS /PROCEDIMENTOS	M.T.	COMENTÁRIOS
1.	Recrutamento, selecção contratação e fixação de remunerações de pessoal civil		
1.1	Comprovar que todos os trabalhadores incluídos no processamento de vencimentos pertencem à UEO.		
1.2	Verificar se o ficheiro do pessoal está devidamente actualizado.		
1.3	Verificar se existem sistemas de controlo de assiduidade.		
1.4	Verificar se os valores processados aos trabalhadores correspondem ao tempo de trabalho efectivo.		
1.5	O processamento inclui todos os dados do trabalhador.		
1.6	A contabilização e processamento de horas extraordinárias está correcta		
2.	Processamento e contabilização de vencimentos de pessoal militar		
2.1	Os vencimentos a pagar são confrontados com a listagem de processamento da Chat.		
2.2	Verificar a forma como são realizadas as alterações aos vencimentos.		
2.3	Os boletins de vencimento são entregues atempadamente aos destinatários.		
2.4	O total dos vencimentos processados pela Chat corresponde às importâncias depositadas.		
2.5	No caso de existirem cédulas, as mesmas correspondem a situações previstas em normas superiores e são correspondentes a vencimentos auferidos e ainda não pagos.		
2.6	Verificar que todos os abonos e descontos estão de acordo com as tabelas e legislação em vigor.		
2.7	Verificar a correcta atribuição e cálculo de ajudas de custo e Suplemento de Missão.		

2.5. ÁREA E: PRESTAÇÃO DE CONTAS

2.5.1. PROGRAMA DE TRABALHO

PROGRAMA DE AUDITORIA			
ÁREA DE PRESTAÇÃO DE CONTAS			
ITEM	OBJECTIVOS /PROCEDIMENTOS	M.T.	COMENTÁRIOS
1.	Escrituração		
1.1	Verificação da situação da escrituração dos registos que fazem parte da prestação mensal de contas, de acordo com o preconizado pelo SIGDN (Mapas em SEM/BW) nas Instruções Técnicas.		
1.2	O livro de actas contem todas as situações previstas no mesmo regulamento e encontra-se actualizado.		
2.	Prestação e verificação das contas		
2.1	Os prazos definidos superiormente devem aqui ser verificados e averiguar dos motivos pelos quais, eventualmente, alguns não tenham sido cumpridos. Com a extinção dos registos da contabilidade militar, os prazos fundamentais a respeitar dizem respeito aos planeamentos em SEM/BW assim como à informação das UEO para os CFIN sobre os documentos a inserir em PLC, a efectivar ao dia 3 de cada mês.		
2.2	Os documentos justificativos da execução orçamental são enviados aos Centros de Finanças nos prazos superiormente estabelecidos.		
2.3	Analisar a situação da Justificação de Saldos.		
2.4	Analisar o prazo decorrido desde a cobrança até à entrega no Tesouro das DCCR da UEO.		
3.	Documentação e arquivo		
3.1	De acordo com a alínea o) do Art.º 6.º do RARMFUEO, as UEO têm de manter em arquivo toda a documentação, de forma organizada e de fácil consulta.		
3.2	Verificar o estado de conservação do arquivo, a sua arrumação, a facilidade de consulta, o tipo de documentação de acordo com a Instrução Técnica nº02/FI/2006 - Regras de Arquivo do Processo Contabilístico.		

2.6. ÁREA F: CONTROLO ORÇAMENTAL

2.6.1. PROGRAMA DE TRABALHO

PROGRAMA DE AUDITORIA			
CONTROLO ORÇAMENTAL			
ITEM	OBJECTIVOS /PROCEDIMENTOS	M.T.	COMENTÁRIOS
1.	Mapas		
1.1	Verificar mapas das Receitas e Despesas Orçamentais		
1.2	Efectuar Mapa com Desagregação do Controlo Orçamental da Despesa (Compras, Imobilização Corpóreas, Subcontratos, Fornecimento e Serviços Externos, Custos com Pessoal, Outros Custos Operacionais, Custos e Perdas Financeiros): a. Despesa Orçamentada b. Encargos Assumidos c. Despesa Processada d. Despesa Paga		
Receitas			
1.3	Confrontar o planeado com o realmente executado		
1.4	Tipo de receita e desagregação		
1.5	Receitas arrecadadas (verificar entrega)		
1.6	Qual o controlo utilizado para a arrecadação das receitas		
1.7	Verificar saldo das DCCR's (ao saldo do antecedente somar as receitas arrecadadas e deduzir as despesas)		
1.8	Verificar o peso das DCCR sobre o OMDN		
1.9	Verificar a legalidade das Receitas		
1.10	Confrontar o PEV com a receita arrecadada		
Despesas			
1.11	Peso das DCCR sobre o OMDN		
1.12	DCCR – Duplo cabimento (só fazem despesa depois de arrecadada a receita)		
1.13	Não consignação da receita		
1.14	Verificar o SCI para controlo das Despesas		
1.15	Despesas sem cabimento orçamental		
1.16	Verificar despesas suportadas por adiantamentos de Tesouraria		

2.7. ÁREA G: IMOBILIZADO

2.7.1. PROGRAMA DE TRABALHO

PROGRAMA DE AUDITORIA			
ÁREA DE IMOBILIZADO			
ITEM	OBJECTIVOS /PROCEDIMENTOS	M.T.	COMENTÁRIOS
1	O imobilizado está contabilizado, registado e pertence à UEO		
1.1	Comprovar o registo de propriedade e os documentos de seguro nomeadamente do equipamento de transporte.		
1.2	Obter a análise do imobilizado adquirido no exercício em análise.		
1.3	Efectuar uma inspecção física a um conjunto de itens materialmente relevantes, constantes das fichas de imobilizado.		
2.	As amortizações foram adequadamente calculadas		
2.1	Verificar se as amortizações do exercício são adequadas e foram calculadas em bases aceitáveis e consistentes com as utilizadas em exercícios anteriores.		
2.2.	Verificar se o saldo das contas de amortizações acumuladas são razoáveis atendendo à esperança de vida útil e ao valor residual dos bens ou direitos.		
3	Todos os abates estão correctamente registados		
3.1	Identificar os abates ocorridos durante o período e confrontá-los com os registos contabilísticos.		
3.2	Verificar se as transferências de imobilizado foram devidamente autorizadas.		
4	O registo do Imobilizado é adequado (fichas de imobilizado, cadastro).		
4.1	Testar se o registo do imobilizado evidencia a totalidade dos bens da entidade, nomeadamente:		
	a) data de aquisição/conta POCP/fornecedor		
	b) descrição do bem		
	c) taxa de amortização		
	d) garantia e seguro		
	e) nº de inventário		
	f) data da última verificação física efectuada		

3. RELATÓRIOS

3.1 Introdução

A principal função que cabe ao auditor é a de, após ter efectuado o exame das contas de uma UEO, emitir dois documentos sobre as demonstrações financeiras em que elas se reflectem.

Assim, os dois documentos referidos anteriormente são a Validação das Demonstrações Financeiras (VDF) que normalmente é conhecida por relatório em forma breve e o Relatório Anual de Auditoria (RAA) também chamado relatório em forma longa o qual inclui detalhes dos itens constantes das demonstrações financeiras, dados estatísticos, comentários explicativos ou outro material informativo (algum do qual poderá não ser de natureza contabilístico-financeira) assim como uma descrição detalhada da extensão do exame efectuado.

3.2. Relatório Anual de Auditoria (RAA)

O Auditor do Centro de Finanças deve elaborar o Relatório Anual de Auditoria (RAA) para cada UEO, concluindo, entre outros aspectos, sobre a modalidade da Validação das Demonstrações Financeiras (VDF) e apresentar, através do Chefe do Centro de Finanças, até ao **último dia útil do mês de Fevereiro** do ano seguinte a que se refere o relatório, ao Comandante do Comando Funcional para aprovação e cópias à Direcção de Finanças (DFin) e respectiva UEO.

Este relatório destina-se a descrever o trabalho efectuado e as eventuais dificuldades encontradas, bem como a transmitir observações e/ou informações complementares à VDF que o auditor entenda conveniente.

Neste relatório deve ser expressamente referido que foi efectuada a auditoria da UEO de acordo com as Circulares aprovadas pela DFin.

Deverá também ser expressamente referido que, em resultado da auditoria efectuada, foi emitida VDF, indicando a data de emissão.

Podem seguidamente ser incluídos quaisquer aspectos que o auditor entenda desenvolver relativamente às Ressalvas constantes na VDF.

Devem ser referidos quaisquer aspectos que, por não serem materialmente relevantes, não foram incluídos na VDF, mas que o auditor entenda que devem ficar registados ou que merecem ser levados ao conhecimento dos destinatários (Comandante do Comando Funcional, DFin e UEO), como por exemplo:

- erros, omissões ou inconsistências nas contas;
- omissões ou insuficiências de informação que o auditor entenda dever assinalar (cauções e garantias prestadas, responsabilidade pela detenção de bens de terceiros, etc);
- alterações de políticas contabilísticas;
- riscos ou contingências, incluindo litígios pendentes.

Podem também ser relatados os procedimentos efectuados nas diversas áreas de trabalho e as conclusões atingidas, em especial as menos satisfatórias.

Em caso algum podem as matérias tratadas neste relatório substituir as Ressalvas que devam constar na VDF.

Este relatório servirá ainda para descrever outras situações que o auditor entenda dever relatar, como por exemplo:

- deficiências na gestão e no controlo das existências;
- inexistência de ou deficiências na contabilidade de custos;

- inadequado controlo do processamento de compras;
- inexistência de planeamento financeiro e operacional;
- inadequação da política de seguros;
- deficiente planeamento fiscal;
- outros pontos fracos nos sistemas de controlo interno, de contabilidade e/ou de informação de gestão em uso;
- incumprimento de requisitos legais; ou
- dependência de fornecedores.

Ao descrever as situações referidas anteriormente, e/ou eventualmente outras, o auditor deve referir os procedimentos adoptados pela UEO, os seus efeitos negativos e as acções correctivas que propõe, bem como comentar a eventual implementação de recomendações feitas anteriormente.

3.2.1. Exemplo ilustrativo do RAA

Este exemplo ilustrativo não pretende ser exaustivo relativamente a todas as situações previstas na presente Circular, tem apenas como objectivo ilustrar a sua aplicação, não devendo portanto ser adoptado como um modelo:

RELATÓRIO ANUAL DE AUDITORIA

*Ao Comandante do Comando Funcional
À Repartição de Auditoria / Direcção de Finanças
À UEO*

1. *O presente relatório é emitido nos termos da Circular nº ____ de ____ de _____ de 20__ da Direcção de Finanças.*
2. *Procedemos à auditoria dessa UEO relativa ao exercício findo em 31 de Dezembro de 20__, de acordo com a legislação em vigor e as Circulares aprovadas pela Direcção de Finanças e com a extensão considerada necessária nas circunstâncias. Em resultado do auditoria efectuada emitimos a respectiva Validação das Demonstrações Financeiras com data de 28 de Fevereiro de 20__.*
3. *O nosso trabalho incluiu, entre outros aspectos, o seguinte:*
 - a. *Reuniões com o Comando da UEO e outros responsáveis e leitura das actas respectivas, tendo solicitado e obtido os esclarecimentos que considerámos necessários.*
 - b. *Apreciação da adequação e consistência das políticas contabilísticas adoptadas pela UEO.*
 - c. *Verificação da conformidade das demonstrações financeiras com os registos contabilísticos que lhes servem de suporte.*
 - d. *Análise do sistema de controlo interno, com vista ao planeamento do âmbito e extensão dos procedimentos de auditoria, que incidiu especialmente nas áreas de compras, recepção e contas a pagar, vendas, expedição e contas a receber e imobilizações, tendo sido efectuados os testes de controlo apropriados.*
 - e. *Realização dos testes substantivos seguintes, que considerámos adequados em função da materialidade dos valores envolvidos:*
 - (1) *Inspeção física dos principais elementos do imobilizado corpóreo e confirmação directa da titularidade de bens.*
 - (2) *Observação das operações de inventariação física de existências, incluindo a apreciação das normas internas aplicáveis à sua execução, testes das contagens efectuadas e da respectiva valorização, cálculo e compilação.*

(3) *Confirmação directa e por escrito junto de terceiros (bancos, clientes, fornecedores e outros) dos saldos de contas, análise e teste das reconciliações subsequentes preparadas pela UEO; nos casos em que não foi obtida resposta, efectuámos os procedimentos alternativos que considerámos necessários.*

(4) *Análise e teste das reconciliações bancárias preparadas pela UEO.*

(5) *Análise das situações justificativas da constituição de provisões para redução de activos, para passivos ou responsabilidades contingentes ou para outros riscos.*

(6) *Verificação da situação fiscal e da adequada contabilização dos impostos.*

(7) *Análise e teste dos vários elementos de custos, proveitos, perdas e ganhos registados no exercício, com particular atenção ao seu balanceamento, diferimento e acréscimo.*

(8) *Análise das operações e saldos com as entidades relacionadas.*

4. *Em consequência do trabalho efectuado, entendemos dever relatar os seguintes aspectos que, por não terem materialidade, não foram incluídos na nossa Validação das Demonstrações Financeiras (VDF) (exemplos):*

a. *A UEO não vem praticando uma adequada política de especialização de exercícios no tocante a encargos com instalações, estimando-se todavia que o efeito conjunto sobre os resultados do exercício não deverá ultrapassar os 2 500 Euros.*

b. *Embora a respectiva contabilização seja adequada, o Anexo não refere que a quantia de 350 000 Euros em dívida de IVA, constante do passivo a médio e longo prazo, foi objecto de um acordo em condições favoráveis para a UEO, com redução a metade da taxa de juro e pagamento diferido de tais juros.*

5. *Para além dos aspectos referidos no Ponto 4, entendemos ainda dever relatar, dada a sua relevância e significado, os aspectos de controlo interno, de contabilidade e/ou de informação de gestão em uso ou outros, seguintes:*

a. *Não estão estabelecidos procedimentos destinados a garantir que os bens de imobilizado foram efectivamente recepcionados antes de se proceder ao seu pagamento ao fornecedor, o que poderá ter como consequência a existência de activos reflectidos no balanço que não são reais (neste caso, sem existência física). Recomendamos que sejam instituídos procedimentos de controlo interno adequados nesta área.*

b. *O projecto em curso de abertura de novas instalações para implementação do Bar de Praças não se encontra apoiado por um adequado estudo económico-financeiro e de análise do investimento envolvido, o que poderá pôr em causa o sucesso do projecto nos termos pretendidos. Recomendamos que a situação seja analisada e se proceda ao referido estudo e análise ou, se for o caso, se fundamentem as razões da sua não realização.*

c. *Não foi ainda efectuada a delegação de competências do Comandante da UEO. Dado o teor deste assunto, poderão ocorrer factos sem cobertura legal pelo que recomendamos que se proceda à elaboração da referida delegação de competências.*

Lisboa, 28 de Fevereiro de 20__

(Assinatura do Auditor)

3.3. Validação das Demonstrações Financeiras (VDF)

O Auditor do Centro de Finanças deve elaborar a Validação das Demonstrações Financeiras (VDF) para cada UEO, concluindo, entre outros aspectos, sobre a modalidade da Validação das Demonstrações Financeiras (VDF) e apresentar, através do Chefe do Centro de Finanças, até ao **último dia útil do mês de Fevereiro** do ano seguinte a que se refere o relatório, ao Comandante do Comando Funcional para aprovação e cópia à Direcção de Finanças (DFin).

Quando as demonstrações financeiras não merecem qualquer reparo ao auditor, a VDF contém tão somente a opinião de que tais demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes (a informação é materialmente relevante se a sua omissão ou distorção influenciarem as decisões dos utentes da informação financeira tomadas na base das demonstrações financeiras), a posição financeira através do Balanço, o resultado das operações através da Demonstração de Resultados e os fluxos de caixa da entidade através da Demonstração dos Fluxos de Caixa, com referência a uma data (31 de Dezembro de 20__) e ao período nela findo, de acordo com o referencial adoptado na sua preparação.

Esta opinião implica que quaisquer alterações nas políticas contabilísticas ou no método da sua aplicação, bem como os respectivos efeitos, se encontram divulgados nas demonstrações financeiras e foram devidamente apreciados pelo auditor.

A VDF deve ser emitido em papel normalizado que contenha, no mínimo, os seguintes elementos identificadores:

- Nome do auditor; e
- Centro de Finanças a que pertence o auditor.

A VDF deve conter os seguintes elementos básicos:

- a. **Título** – Validação das Demonstrações Financeiras;
- b. Parágrafo de **Introdução** - Neste parágrafo devem ser identificadas as demonstrações financeiras que foram examinadas, referindo-se a UEO, a data e o exercício a que se reportam, bem como as quantias relativas ao total do balanço, ao total dos fundos próprios e ao resultado líquido neste incluído;
- c. Parágrafos sobre **Responsáveis** - Deve constar que é da responsabilidade da UEO a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado, bem como que é da responsabilidade do auditor expressar uma opinião sobre o conjunto das demonstrações financeiras, baseada na auditoria a que procedeu;
- d. Parágrafos sobre o **Descrição** - Deve constar uma descrição sucinta da auditoria realizada, nomeadamente a verificação, numa base de amostragem, do suporte dos saldos e a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas;
- e. Parágrafo da **Opinião** - Deve ser expressa, de forma clara e inequívoca, a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras tomadas como um todo;
- f. **Data** da VDF - Deve ser a do dia em que o auditor concluiu a sua auditoria; e
- g. **Assinatura e nome** do auditor.

3.3.1. Exemplo ilustrativo da VDF

No final do presente parágrafo consta um exemplo de VDF, a qual deve ser adaptada para contemplar as eventuais modificações nos termos dos parágrafos seguintes.

A VDF é considerada modificada por **matérias que a afectam** dando lugar a uma **Opinião com Ressalvas**.

O auditor emite uma VDF com Ressalvas em todas as situações de incertezas cujo efeito conjunto afecte de forma significativa as demonstrações financeiras. Podem ainda ser incluídas nas Ressalvas certas informações que o auditor considere, como sejam:

- a) a derrogação excepcional, justificada e adequadamente divulgada, de princípios contabilísticos destinada a assegurar a imagem verdadeira e apropriada;
- b) as alterações de políticas contabilísticas, justificadas e adequadamente divulgadas, que, afectando o princípio da consistência, se destinam a assegurar a imagem verdadeira e apropriada; e
- c) outras situações consideradas necessárias para uma melhor compreensão das demonstrações financeiras.

Um auditor pode ainda não estar em condições de expressar uma opinião sem Ressalvas quando existem desacordos no tocante à aceitabilidade das políticas contabilísticas adoptadas, ao método da sua aplicação ou à adequação das divulgações nas demonstrações financeiras. Estas circunstâncias podem também dar lugar a uma opinião com Ressalvas.

O auditor expressa uma opinião com Ressalvas quando as demonstrações financeiras apresentam, na sua forma ou no seu conteúdo, distorções materialmente relevantes.

Expressa também uma opinião com Ressalvas quando existem incertezas fundamentais que não se encontram adequadamente divulgadas nas demonstrações financeiras, quando a derrogação de princípios contabilísticos ou a alteração de políticas contabilísticas não merecem o seu acordo ou não se encontram justificadas e adequadamente divulgadas e quando os registos contabilísticos ou a documentação de suporte sejam inadequados ou o sistema de controlo interno seja inexistente ou ineficaz.

Por afectarem a opinião do auditor, as Ressalvas devem constar de parágrafo anterior ao da Opinião, sendo descritas de forma clara e concisa, caso a caso, as situações que lhes dão origem e feita remissão para as notas pertinentes do Anexo, caso existam, devendo ser quantificado o seu efeito sobre as demonstrações financeiras ou justificada a não quantificação.

As situações de desacordo tanto podem resultar de erros ou omissões como de discordâncias relativamente:

- à aplicação dos princípios contabilísticos adoptados como referencial;
- às asserções incluídas nas demonstrações financeiras;
- à aceitabilidade das políticas contabilísticas adoptadas na preparação e apresentação das demonstrações financeiras; ou
- ao método de aplicação dessas políticas, incluindo a sua adequada divulgação.

Nas circunstâncias acima referidas o Parágrafo da Opinião deve ser iniciado como segue:

"Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos das situações descritas nos parágrafos nºs _____ (indicar os parágrafos pertinentes incluídos nas Ressalvas) acima, as referidas demonstrações financeiras apresentam ..."

Este exemplo tem como objectivo ilustrar a sua aplicação, devendo portanto ser adoptado como um modelo:

VALIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Introdução

1. Examinámos as demonstrações financeiras da UEO , as quais compreendem o Balanço em (data a que se referem as demonstrações financeiras), (que evidencia um total de euros e um total de fundos próprios de euros, incluindo um resultado líquido de euros), a Demonstração de Resultados do exercício findo naquela data e os correspondentes Anexos.

Responsáveis

2. É da responsabilidade da UEO a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a sua posição financeira e o resultado das suas operações, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.

3. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião baseada no nosso exame daquelas demonstrações financeiras.

Descrição

4. A auditoria a que procedemos foi efectuada de acordo com as Circulares da Direcção de Finanças, incluindo:

- a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras, baseadas em juízos e critérios apropriados;
- a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias; e
- a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras.

5. Entendemos que a auditoria efectuada proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Ressalvas (se aplicável)

6. (Descrição das Ressalvas)

Opinião

7. Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos das situações descritas nos parágrafos nºs _____ acima, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira e o resultado das suas operações no exercício findo reportado à referida data, em conformidade com a legislação aplicável.

..... (Data)

..... (Assinatura do Auditor)

..... (Nome do Auditor)

3.4. Entrada em vigor

A presente Circular aplica-se aos relatórios de auditoria emitidos a partir da data da sua divulgação pela Direcção de Finanças.

4. Legislação revogada

São revogados:

- Nota-Circular n.º 5, de 09OUT87, DSF, Missões de Auditoria e Apoio Técnico;
- Circular n.º 6, de 22OUT02, DSF, Missões de Auditoria e Apoio Técnico - Procedimentos a adoptar.

O DIRECTOR

**ARTUR MENESES MOUTINHO
MAJOR-GENERAL**

ANEXO 1

EXEMPLO DE CARTA DE CIRCULARIZAÇÃO A FORNECEDORES

UEO: _____

_____, ____ de _____ de 200X

Assunto: Circularização a Fornecedores.

Na qualidade de Auditor do Centro de Finanças _____, no âmbito da Auditoria à UEO _____, muito agradecemos que, relativamente às transacções mantidas com a referida UEO, nos fosse comunicado *o mais urgentemente possível* se existe ou não algum saldo a nosso ou a vosso favor reportado à data de ____ de _____ de 200X.

Em caso afirmativo, rogamos que enviem a decomposição de tal saldo, se possível acompanhado com o **extracto de conta apropriado.**

Pedimos o favor de responderem directamente para:

(Nome do Auditor)

(Morada do Centro de Finanças)

Sem outro assunto de momento, subscrevemo-nos,

De V. Ex.^{as}
Atentamente

ANEXO 2

EXEMPLO DE CARTA DE CIRCULARIZAÇÃO BANCÁRIA

UEO: _____

_____, ____ de _____ de 200X

Assunto: Circularização Bancária.

CONTA N.º: _____

EXMOS. SENHORES:

A fim de habilitar o nosso Auditor a executar um dos procedimentos normais de auditoria, muito agradecemos a vossa colaboração, no sentido do envio das informações financeiras abaixo mencionadas, relativas ao relacionamento mantido entre esta UEO e essa instituição, com remessa directa para:

(Nome do Auditor)

(Morada)

São as seguintes, as informações solicitadas, reportadas a ____ de _____ de 200X:

- Saldo de cada uma das nossas contas de depósitos à ordem, com indicação de quaisquer cláusulas especiais a que as mesmas estejam eventualmente sujeitas;
- Indicação de contas abertas e/ou encerradas, respectivos números e datas de abertura e/ou encerramento;
- Nomes das pessoas autorizadas a movimentar as contas acima mencionadas, com indicação de quaisquer possíveis limitações;
- Valor ílquido dos juros creditados;
- Quaisquer outras informações consideradas de utilidade para a prossecução da mencionada auditoria.

No caso de algumas alíneas não se aplicarem, muito agradecemos que V. Ex.as. o declarassem expressamente na vossa resposta.

Esta carta tem como única finalidade o procedimento de confirmação antes mencionado, não pretendendo interferir com aspectos relativos às condições comerciais e financeiras vigentes no relacionamento mantido com essa instituição.

Agradecendo antecipadamente a v/ atenção, subscrevemo-nos com elevada consideração,

De V. Ex.as
Atentamente