



# BOLETIM DA REPÚBLICA

PUBLICAÇÃO OFICIAL DA REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE

IMPRESA NACIONAL DE MOÇAMBIQUE, E. P.

## AVISO

A matéria a publicar no «Boletim da República» deve ser remetida em cópia devidamente autenticada, uma por cada assunto, donde conste, além das indicações necessárias para esse efeito, o averbamento seguinte, assinado e autenticado: **Para publicação no «Boletim da República».**

## SUMÁRIO

Ministério da Economia e Finanças:

**Diploma Ministerial n.º 10/2021:**

Aprova o Manual de Auditoria Interna.

## MINISTÉRIO DA ECONOMIA E FINANÇAS

**Diploma Ministerial n.º 10/2021**

de 25 de Janeiro

Tornando-se necessário, no âmbito da reforma dos processos de Auditoria Interna, aprovar um instrumento orientador para todos os integrantes do subsistema de Controlo Interno, que estabeleça as regras, princípios e conceitos que uniformizam a sua actuação e promova uma maior aderência às práticas internacionalmente aceites, ao abrigo dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6 do Regulamento do Sistema de Administração Financeira do Estado – SISTAFE, aprovado pelo Decreto n.º 23/2004, de 20 de Agosto, determino:

Artigo 1.º É aprovado o Manual de Auditoria Interna, em anexo, que é parte integrante do presente Diploma Ministerial.

Art. 2.º O presente Diploma Ministerial entra em vigor na data da sua publicação.

Maputo, 8 de Agosto de 2019. – O Ministro da Economia e Finanças, *Adriano Afonso Maleiane*.

### Aspectos Gerais

#### 1.1. Introdução

O processo de implementação dos Órgãos de Controlo Interno (OCI) em Moçambique conheceu alguns avanços a partir da introdução das reformas na Administração Financeira do Estado, com a aprovação da Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, Lei do Sistema de Administração Financeira do Estado (SISTAFE).

Antes destas reformas, os OCI existentes ao nível central e provincial actuavam de um modo geral isoladamente e eventuais acções de coordenação eram realizadas em função da sensibilidade dos respectivos dirigentes, relativamente à interacção que deve existir entre os vários sectores.

Deste modo, competia somente à Inspeção-Geral de Finanças (IGF) realizar acções de inspecção e/ou auditoria de natureza financeira e à Inspeção-Geral Administrativa do Estado realizar acções de inspecção e/ou sindicância relativamente aos procedimentos administrativos dentro de toda a extensão no Aparelho do Estado. Embora ambas sejam de natureza vertical e horizontal, a sua actuação era insuficiente e pouco abrangente, considerando a dimensão do país e a limitação de recursos humanos, materiais e financeiros disponíveis para o efeito.

A Lei do SISTAFE conjugada com o Decreto n.º 23/2004, de 20 de Agosto, que a regulamenta, instituiu cinco subsistemas, de entre os quais o Subsistema de Controlo Interno (SCI), que compreende um Colectivo de Inspectores-gerais (CIGE), órgão de coordenação e de apoio à entidade de supervisão com vista a assegurar a observância dos princípios orientadores das actividades de controlo financeiro e garantir o adequado funcionamento do subsistema.

Um dos objectivos estratégicos do SCI é promover o desenvolvimento profissional, de modo a que se apliquem as normas de auditoria geralmente aceites e as melhores práticas de auditoria utilizadas a nível internacional. O presente Manual Básico de Auditoria Interna, adiante designado por Manual, contribui para o desenvolvimento profissional e a harmonização do SCI.

#### 1.2. Objectivos do Manual

O presente manual visa os seguintes objectivos fundamentais:

- Harmonizar as práticas e procedimentos de auditoria interna no seio do SCI;
- Dotar os técnicos integrantes do SCI de conhecimentos básicos para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e de governança.

#### 1.3. Aplicação e Revisão do Manual

Este manual é aplicável a todos os OCI e descreve os procedimentos gerais de auditoria interna em uso nas instituições do Estado.

Compete à IGF na qualidade de Unidade de Supervisão (US) do SCI, nos termos do Artigo 32 do Decreto n.º 23/2004, de 20 de Agosto, segundo redacção introduzida pelo Decreto n.º 6/2017, de 6 de Março, normalizar o funcionamento e actividade do SCI através de diversos instrumentos, dentre os quais o manual, cuja aprovação e revisão deve ser por meio de Diploma Ministerial.

É da responsabilidade da IGF divulgar os procedimentos descritos neste manual e capacitar os auditores internos na sua utilização.

O manual será revisto, actualizado e desenvolvido, tendo em conta a evolução da actividade de auditoria interna e do SCI, as mudanças da legislação interna e internacional, da metodologia, bem como avanços tecnológicos.

#### 1.4. Enquadramento Legal da Auditoria Interna

De acordo com o Artigo 63 da Lei do SISTAFE, compete aos órgãos ou entidades que integram o SCI exercer as actividades de verificação da aplicação dos procedimentos estabelecidos e o cumprimento da legalidade, regularidade, economicidade, eficiência e eficácia tendo em vista a boa gestão na utilização dos recursos colocados à disposição dos órgãos e instituições do Estado.

Nestes termos, os OCI exercem actividade de auditoria interna com vista a:

- a) Fiscalizar a correcta utilização dos recursos públicos e a exactidão e fidelidade dos dados contabilísticos;
- b) Garantir através da fiscalização a uniformização da aplicação das regras e métodos contabilísticos; e
- c) Verificar o cumprimento das normas legais e procedimentos aplicáveis.

A auditoria interna rege-se pelos princípios e normas das organizações internacionais, nomeadamente *The Institute of Internal Auditors* (IIA).

#### 1.5. Estrutura do SCI

Integram o SCI todos os órgãos e entidades do Estado com atribuições de intervenção na auditoria bem como as respectivas normas, tornando, por conseguinte, o presente manual parte do SCI.

O SCI está estruturado em três níveis funcionais, designadamente, Unidade de Supervisão (US), Unidades Intermédias (UI) e Unidades Gestoras Executoras (UGE), cujas competências estão descritas nos artigos 32, 33 e 34, respectivamente do Regulamento do SISTAFE, segundo redacção introduzida pelo Decreto n.º 6/2017, de 06 de Março, que podem ser resumidas nos seguintes termos:

- a) As US são entidades responsáveis pela orientação, supervisão, avaliação, fiscalização e normalização do SCI, bem como estabelecer a ligação com o CIGE. A US consolida as propostas da Programação do Controlo Interno (PCI) e submete à aprovação do Ministro que superintende a área de Finanças;
- b) As UI são as entidades que exercem a coordenação das UGE a elas vinculadas, considerando os procedimentos da sua responsabilidade estabelecidos pelas US. As UI fazem a consolidação intermédia da proposta de PCI e enviam-na a US do SCI;
- c) As UGE são os órgãos e instituições do Estado que têm basicamente a competência de executar auditorias e fiscalizações previstas na PCI nas Unidades Gestoras Beneficiárias (UGB) a elas vinculadas.

Para coordenar as actividades do SCI foi estabelecido o CIGE que é composto pelo Inspector-Geral de Finanças, que o preside, Inspector-Geral de Administração Pública, todos os Inspectores-Gerais Sectoriais e os demais representantes das unidades vinculadas ao SCI.

#### 1.6. Código de Ética

##### 1.6.1. Objectivos e Componentes do Código de Ética

O objectivo principal de um código de ética para uma organização profissional é promover uma cultura ética entre os profissionais. Adicionalmente, o código de ética serve para comunicar os valores aceitáveis para todos os membros,

estabelecer normas objectivas em face das quais os indivíduos podem medir seu próprio desempenho (observância) e comunicar os valores da organização a terceiros.

Existem quatro princípios típicos de um código de ética, designadamente:

- a) **Integridade** – consiste na recusa em comprometer valores profissionais em troca de vantagens pessoais. Pressupõe o desempenho dos deveres profissionais de acordo com a legislação aplicável.
- b) **Objectividade** – consiste em fornecer informações imparciais às partes interessadas e pressupõe compromisso com a independência em relação a conflitos de interesse económico ou profissional.
- c) **Confidencialidade** – pressupõe na recusa em utilização de informações da organização para obtenção de vantagens particulares.
- d) **Competência** – assenta no compromisso de adquirir e manter um nível adequado de conhecimento e habilidade.

##### 1.6.2. Aplicação do Código de Ética

O Código de Ética do IIA é amplamente aplicável a todas as organizações e pessoas que realizam actividades de auditoria interna, não somente aos membros do IIA ou auditores certificados. Para transmitir uma cultura ética e preservar os seus valores profissionais, as unidades de auditoria interna do SCI subscrevem e adoptam o Código de Ética do Instituto de Auditores Internos (IIA) que constitui o Anexo I do presente manual, dele fazendo parte integrante.

Para ser eficaz, um código de ética deve prever medidas disciplinares. As violações ao Código de Ética pelos auditores internos devem ser comunicadas aos gestores das respectivas unidades de auditoria interna e tratadas adequadamente.

#### 1.7. Estatuto ou Regulamento da Actividade de Auditoria Interna

O Estatuto de auditoria interna é por vezes referenciado como Carta de Auditoria Interna ou Regulamento de Auditoria Interna. Segundo o IIA, “é um documento formal que define o propósito, a autoridade e a responsabilidade da actividade de auditoria interna. O estatuto de auditoria interna:

- Estabelece a posição da actividade de auditoria interna dentro da organização, incluindo a natureza da relação funcional do Auditor-Chefe (ou equiparado) com a gestão de topo da organização;
- Autoriza o acesso aos registos, aos funcionários e às propriedades físicas relevantes ao desempenho do trabalho da auditoria; e,
- Define o âmbito das actividades de auditoria interna.

A aprovação final do estatuto de auditoria interna é de responsabilidade da entidade competente (cf. IIA-Norma 1000: interpretação).

Para garantir o exercício da sua função com a autoridade e o grau de independência desejados, a actividade da auditoria interna necessita de apoio expresso da gestão de topo. Esse apoio exprime-se através de aprovação de um Estatuto de Auditoria Interna e de todos os documentos e decisões necessários para o exercício da actividade, conforme determinados no referido estatuto, nomeadamente:

- a) O plano das actividades de auditorias baseado em risco;
- b) O orçamento das auditorias e o plano de recursos;
- c) As comunicações do Auditor-Chefe (ou equiparado) sobre o desempenho do plano das auditorias internas e outros assuntos; e,

d) As decisões referentes à nomeação e demissão do Auditor-Chefe (ou equiparado).

Um estatuto de auditoria interna expresso e aprovado pela gestão do topo promove o reconhecimento da posição da unidade da auditoria na organização e a aceitação dos requisitos necessários para o exercício da função da auditoria interna. O Auditor-Chefe (ou equiparado) deve avaliar periodicamente se o objectivo, a autoridade e a responsabilidade da auditoria interna, conforme definido no estatuto, continuam a ser adequados para o alcance dos objectivos da actividade de auditoria e os resultados dessa avaliação devem ser comunicados à parte apropriada (gestão do topo) (Prática Recomendada 1000-1).

## Conceptualização

### 1.8. Auditoria

#### 1.8.1. Conceito

O termo auditoria reporta-se aos processos de avaliação e assessoria. Efectivamente auditar pressupõe examinar, verificar, testar, analisar e confirmar os dados de uma organização.

Assim, a auditoria é uma actividade de revisão das demonstrações financeiras, registos, transacções e operações de uma unidade, programa ou de um projecto, efectuada por um funcionário ou agente, com a finalidade de assegurar a fidelidade dos registos e proporcionar credibilidade às demonstrações financeiras e outros relatórios da gestão.

#### 1.8.2. Tipos de Auditoria

A auditoria pode ser classificada de acordo com diversos critérios, nomeadamente, objecto, âmbito, periodicidade, posicionamento do auditor/órgão fiscalizador e obrigatoriedade.

##### a) Quanto ao objecto ou área de auditoria

**Auditoria de sistemas/auditoria de controlo interno** – Consiste na avaliação dos sistemas implantados numa entidade, em particular o sistema de controlo interno. O objectivo é o de determinar se o sistema funciona de uma forma eficaz e identificar os pontos fracos e fortes. A auditoria de sistemas assemelha-se a auditoria operacional e de desempenho, porque analisa aspectos de gestão.

**Auditoria informática** – visa verificar, avaliar e concluir sobre a existência, o desempenho e a eficácia de controlos de sistemas informáticos de uma organização. “A auditoria informática assim entendida não tem nada a ver com as técnicas de auditorias aplicáveis a computadores, as mais comuns das quais são a auditoria dos programas (softwares) e os dados-teste para fins de auditoria” (Da Costa 2003, 51).

**Auditoria de regularidade ou conformidade** – Determina se houve cumprimento das leis vigentes e regulamentos existentes. Consiste na análise da legalidade ou regularidade das actividades, funções, operações ou gestão de recursos, verificando se estão em conformidade com a legislação em vigor.

**Auditoria financeira** – Consiste no exame e verificação das demonstrações financeiras de uma instituição, realizado por auditores independentes, com o fim de emitir uma opinião sobre a fiabilidade daqueles documentos. Este tipo de auditoria, em geral, inclui, auditoria de sistemas e regularidade, tem igualmente o objectivo de verificar o cumprimento da legislação e regulamentos existentes, e avalia se existe um bom sistema de controlo interno. Está também preocupada em prevenir a deficiente alocação e gestão dos recursos públicos.

**Auditoria de desempenho** – Este tipo de auditoria tem como principal finalidade a promoção da eficácia na utilização dos recursos públicos. As verificações e análises assentam em critérios de qualidade e é medida com base em três elementos: economia, eficiência e eficácia.

**Auditoria operacional** – consiste na avaliação sistemática de parte ou de todo o processo operacional de uma organização (tal como compras e transporte, recepção, existência, produção, controlo de qualidade, engenharia e pesquisa, imobilizado corpóreo) com vista a verificar se os recursos estão a ser utilizados tendo em atenção a eficiência, eficácia e economicidade (De Almeida 2014, 18).

**A auditoria de gestão** – É uma extensão da auditoria operacional. Cobre procedimentos, métodos de avaliação, políticas e enfoques com objectivo de avaliar e rever o desempenho da organização em relação a um conjunto de pressupostos ou regras a seguir.

**Auditoria forense** – “é o processo de detecção, prevenção e correcção de actividades fraudulentas perpetradas pelo órgão de gestão, trabalhadores e terceiros” (De Almeida 2014, 18).

Pretende detectar possíveis fraudes confirmando não apenas o que está contabilizado, apresentado e divulgado nas demonstrações financeiras, mas, tentando sobretudo, detectar o que não está evidente nestes documentos.

Muitas vezes os auditores são solicitados a efectuar peritagens contabilísticas a pedido da Procuradoria-Geral da República (PGR) ou de juízes dos tribunais, em sede de processos judiciais.

**Auditoria Fiscal** – Visa, essencialmente, verificar se o contribuinte, pessoa singular ou colectiva, cumpriu as suas obrigações fiscais de forma correcta. Neste contexto, procura-se minimizar a diferença entre o imposto definido por lei e o declarado pelo contribuinte, com o objectivo amplo de combate à fuga e evasão fiscal e de sancionar os comportamentos ilegais ou incorrectos.

##### b) Quanto ao âmbito

**A auditoria geral ou abrangente** – visa avaliar e emitir opinião sobre todos os aspectos relevantes da organização.

**Auditoria parcial ou temática** tem enfoque sobre um aspecto específico da organização, que considere prioritário avaliar e emitir a respectiva opinião. Esta se revela mais eficaz se comparada com a anterior, tendo em conta que o auditor tem a possibilidade de aprofundar e resolver todas as questões detectadas ao longo da execução sem necessidade de recursos adicionais (tempo, pessoal, logística, etc.).

##### c) Quanto a obrigatoriedade

**Auditoria legal** é aquela cuja obrigação emana de um dispositivo legal que determina a referida obrigatoriedade, definindo, inclusivamente, o seu âmbito.

**Auditoria contratual** – é aquela que emana de um contrato firmado entre um auditor e a organização.

##### d) Quanto à posição do auditor ou órgão fiscalizador

**Auditoria interna** – “é uma função de avaliação independente, tradicionalmente efectuada por profissionais que são funcionários da organização, estabelecida dentro da mesma com o intuito de examinar e avaliar as suas actividades” (De Almeida 2014, 18). O objectivo é de auxiliar os membros da organização no desempenho efectivo das suas funções.

**Auditoria externa** – é executada por um auditor independente, que não tem qualquer vínculo de subordinação com a entidade auditada. O objectivo principal da auditoria externa é o de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras e se elas reflectem a situação financeira e o resultado das operações.

### 1.8.3. Definição da Auditoria Interna

De acordo com o IIA, **Auditoria interna** é uma actividade de avaliação e consultoria, independente<sup>1</sup> e objectiva<sup>2</sup>, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações da organização. Assiste à organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação dos processos da eficácia da gestão de risco, do controlo e de governança.

A definição de auditoria interna do IIA integra três aspectos fundamentais, designadamente **o propósito (ou objectivo), a autoridade e a responsabilidade** da actividade de auditoria interna.

**O propósito** da actividade de auditoria interna é fornecer serviços de avaliação e consultoria independentes e objectivos com o intuito de acrescentar valor e melhorar as operações da organização.

**Autoridade** – a actividade de auditoria interna deve ter poderes suficientes para exigir que as entidades auditadas concedam

acesso a todos os registos, pessoal e propriedades relevantes para o desempenho de cada trabalho. A autoridade consegue-se através do apoio expresso da gestão de topo e do conselho.

**Responsabilidade** - a actividade de auditoria interna deve fornecer serviços de avaliação e consultoria que agregam valor e melhoram as operações da organização. Especificamente, a auditoria interna deve avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gestão de riscos e controlos da organização.

### 1.8.4. Diferenças entre Auditoria Interna e Auditoria Externa

Embora os trabalhos realizados pela auditoria interna e externa recorram muitas vezes às mesmas técnicas, existem diferenças específicas que distinguem uma da outra. O quadro abaixo resume as diferenças básicas entre a auditoria interna e a externa.

Auditoria Interna	Auditoria Externa
A auditoria é realizada por um funcionário da organização ou por uma entidade contratada ( <i>outsorce ou co-source</i> ).	A auditoria é realizada por um auditor não integrado na organização ou funcionário de uma entidade contratada.
O auditor é independente da actividade/sector/área auditada, mas subordina-se à gestão de topo.	O auditor é independente (da gestão e do conselho) da organização.
O objectivo principal é atender as necessidades da organização.	O objectivo principal é atender as necessidades de terceiros no que diz respeito à fiabilidade da informação financeira.
A revisão das operações e do controlo interno é principalmente realizada para desenvolver, aperfeiçoar e induzir ao cumprimento de políticas e normas, sem estar restrito aos assuntos financeiros.	A revisão das operações e do controlo interno é principalmente realizado para determinar a extensão do exame e a fiabilidade das demonstrações financeiras.
O trabalho é subdividido em relação às áreas operacionais e às linhas de responsabilidade administrativa.	O trabalho é subdividido em relação às contas do balanço patrimonial e da demonstração do resultado.
Tem enfoque em eventos futuros avaliando os controlos estabelecidos para aferir sobre o cumprimento das metas e objectivos da entidade.	Tem enfoque na exactidão e compreensibilidade de eventos históricos reportados nas demonstrações financeiras.
Directamente preocupada com a prevenção de fraude em qualquer das suas formas e extensão em qualquer área da organização.	Incidentalmente preocupada com a prevenção e detecção de fraude em geral, mas directamente interessada quando esta poder afectar materialmente as demonstrações financeiras.
Examina continuamente as actividades da organização.	Examina os registos que suportam as demonstrações financeiras periodicamente (normalmente uma vez por ano).

Fonte: Adaptado de Sawyers (2005)

### 1.8.5. Cooperação entre Auditoria Interna e Auditoria Externa

Apesar de a auditoria interna e externa terem papéis diferentes, as suas funções muitas vezes se complementam. Neste contexto, os auditores internos e externos cooperam:

- Fornecendo pontos de vista e opiniões profissionais no desenvolvimento das respectivas funções;
- Partilhando informações e conhecimentos acerca da entidade;
- Participando nas auditorias às demonstrações financeiras;
- Partilhando procedimentos e metodologias de auditoria financeira, e
- Fornecendo assessoria profissional.

### 1.8.6. Auditoria Informática como Mecanismo de Apoio à Função Financeira

No âmbito das suas actividades, a auditoria dos sistemas de informação (SI) informatizados tem de incluir nos seus objectivos assegurar um funcionamento inflexível e devidamente controlado da função financeira (Carneiro, 2001, p. 202).

O objectivo fundamental é a avaliação dos dispositivos de controlo e de auditabilidade das aplicações financeiras, como forma de garantir que todas as transacções se processem correctamente, mantendo a integridade das suas informações.

Numa auditoria a função financeira, os profissionais de auditoria concentram a sua atenção nas seguintes áreas:

- Controlos-chave;
- Origem das transacções;

<sup>1</sup> De acordo com a interpretação da norma 1100 do IIA, independência é a imunidade quanto às condições que ameaçam a capacidade da actividade de auditoria interna de conduzir as responsabilidades de auditoria interna de maneira imparcial.

<sup>2</sup> A objectividade é uma atitude mental imparcial que permite aos auditores internos executarem os trabalhos de auditoria de maneira a confiarem no resultado de seu trabalho e que não seja feito nenhum comprometimento da qualidade.

- Entrada de dados e respectiva natureza;
- Metodologia de processamento;
- Dados de saída e/ou informações finais.

Neste domínio, o auditor considera como sendo riscos inaceitáveis, a inserção ou eliminação de dados após o processamento e a sua duplicação no processamento ou na transmissão, por tanto, deverá recomendar procedimentos de controlo que reduzam estes riscos ou então anulem.

## 1.9. Controlo Interno

### 1.9.1. Conceito

O conceito de auditoria interna está intimamente ligado ao conceito de controlo interno. O auditor interno avalia o controlo interno, porém é a gestão da entidade que é responsável pelo mesmo.

O IIA define controlo como “qualquer acção empreendida pelo conselho, pela gestão ou quaisquer outras entidades para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objectivos e metas da organização. A gestão planeia, organiza e dirige o desempenho de acções suficientes para assegurar com razoabilidade que os objectivos e metas sejam alcançados”.

O modelo COSO (Comité de Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway) é um dos modelos de controlo interno mais aceite internacionalmente. De acordo com este modelo o controlo interno é “um processo levado a cabo pelo Conselho de Administração, Direcção e outros membros da organização, com o objectivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos objectivos operacionais, de reporte e conformidade”.

Assim, Controlo Interno entende-se que é o conjunto de regras, normas, processos e procedimentos adoptados pela gestão de uma entidade para permitir o alcance dos objectivos de gestão, e assegurar, tanto quanto for possível, a metódica e eficiente conduta das suas atribuições e competências, incluindo a aderência às suas políticas, a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos bem como a atempada preparação de informação financeira e de gestão fiável.

A responsabilidade pela concepção, definição e implementação dos Controlos Internos é da Gestão da entidade em todos os níveis.

Ao auditor interno cabe a responsabilidade de avaliar a existência, a operacionalidade, a eficácia e a eficiência desses controlos.

### 1.9.2. Modelos Integrados de Controlo Interno

Em resposta a ocorrência de escândalos financeiros em grandes firmas, várias organizações em diversos países se empenharam em criar modelos integrados de controlo interno, visando assegurar que as organizações consideram todos os aspectos relevantes do controlo interno.

Os modelos integrados de controlo interno mais conhecidos são:

#### Estados Unidos da América

- a) **Controlo Interno – Estrutura Integrada**, mais conhecido por COSO, foi publicado em 1992 pelo Comité de Organizações Patrocinadoras (COSO) da Comissão Tradeway. Foi aprimorado e republicado em 1994 e reformulado em 2013.

O COSO 2013 Inclui 3 categorias de objectivos de controlo, 79 pontos focais de controlo agrupados em 17 Princípios fundamentais, e estes distribuídos em 5 componentes.

- b) **Gestão de Risco Empresarial (ERM) – Estrutura Integrada**, também conhecido por COSO ERM, é uma expansão da Estrutura de Controlo Interno (COSO), adaptado a gestão de risco empresarial. Foi publicada em 2004, e actualizado em 2017.

O Coso ERM 2017 expande as categorias de objectivos de 3 para 4 e os componentes de controlo de 5 para 8.

#### Canadá

**Orientações de Controlo** é mais conhecida pela abreviatura **CoCo** derivada do seu título original Critérios de Controlo em inglês “*Criteria of Control*”. Foi publicado em 1995 pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)*, actual CPA Canadá.

Segundo Sawyer (2005, 67), o modelo CoCo é o mais compreensível. É orientado para procedimentos de auditoria interna e serve de guião para actividades de auditoria interna.

Inclui 20 critérios agrupados em 4 componentes, designadamente (1) Propósito (finalidade), (2) Compromisso, (3) Capacidade e (4) Monitorização e aprendizagem.

#### Reino Unido

- a) **Relatório Cadbury** – Foi publicado em 1992 pelo *The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance* do Reino Unido e recomenda as melhores práticas para a organização, direcção e sistema de prestação de contas numa empresa, com vista a mitigação do risco de governança corporativa e falhas. Estas práticas incluem a exigência de que o Presidente do Conselho de Administração (PCA) e o Director Executivo sejam pessoas distintas.

- b) **Controlo Interno: Orientações para Directores Sobre o Código Conjunto**, conhecido também por **Relatório Turnbull**, foi publicado pelo *Financial Reporting Council (FRC)* do Reino Unido em 1999 e republicado em 2010 como Controlo Interno: Guia para Directores Sobre o Código Conjunto Revisto.

Na essência o Guia para Directores Sobre o Código Conjunto Revisto informa a estes, sobre as suas obrigações em relação ao Código Combinado, com vista a manutenção de um bom controlo nas suas empresas ou obrigatoriedade de realizar-se boas auditorias e verificações para garantir uma boa qualidade dos relatórios financeiros e detecção de fraudes, antes que estes se transformem em problemas para a empresa.

### 1.9.3. Modelos de Controlo Aplicáveis à Tecnologia de Informação

- a) **O COBIT (Control Objectives for Information and Related Technologies)** é o modelo corporativo para a governança de tecnologias de informação. Foi criado pela ISACA (*Information Systems Audit and Control Association*) em 1996, e com o evoluir dos sistemas de informação e a massificação do seu uso, o COBIT sofreu muitas alterações, resultando em publicação de várias edições até a mais actual COBIT 5 de 2012.

O COBIT 5 possui cinco princípios fundamentais, designadamente:

- Satisfazer necessidades das partes interessadas;
- Cobrir a organização por inteiro;
- Aplicar uma estrutura única integrada;
- Possibilitar uma visão holística;
- Separar Governança da gestão.

- b) **eSAC (Electronic System Assurance and Control)** é o modelo integrado de controlo alternativo aplicado à governança de tecnologia de informação, criado pela Fundação de Pesquisa do IIA primeiro em 1977 e foi aprimorado e reeditado em 1991 e revisto em 1994.

O eSAC foi criado sob pressuposto de que os processos internos da entidade aceita informações e produzem informações, ou seja, está focado nas informações de entrada (missão, valores, estratégias e objectivos) e informações de saída (resultado, reputação e aprendizagem) (Gleim, 2016).

Influenciado pelo modelo COSO, os objectivos do eSAC incluem:

- Eficácia e eficiência operacionais;
- Geração de relatórios de informações financeiras e outras administrativas;
- Conformidade com as leis e regulamentos, e
- Protecção dos activos.

#### 1.9.4. Modelo COSO

De entre os vários modelos integrados de controlo interno, este Manual vai-se debruçar sobre o **Controlo Interno – Estrutura integrada** ou simplesmente COSO (edição de 2013 actualmente em vigor), por ser o modelo mais amplo e aceite.

##### 1.9.4.1. Categorias de objectivos de controlo

O Modelo Coso estabelece controlo visando alcançar três categorias de objectivos:

- a) **Objectivos Operacionais** – são relacionados com a eficácia e eficiência das operações, incluindo metas de desempenho financeiros e operacionais e a salvaguarda de activos;
- b) **Objectivo de Reporte (divulgação)** – são relacionados a comunicação de informações financeiras e não financeiras, internas e externas, e podem incluir os requisitos de fiabilidade, oportunidade, transparência e outras exigências estabelecidas pelas autoridades normativas, reguladores, normas ou políticas internas; e
- c) **Objectivos de Conformidade** – relacionam-se ao cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita.

##### 1.9.4.2. Componentes do COSO

Segundo o COSO, o controlo interno consiste em cinco componentes integrados, designadamente (1) Ambiente de controlo; (2) Avaliação do risco; (3) Actividades de controlo interno; (4) Informação e comunicação e (5) Actividade de monitorização.

###### 1.9.4.2.1. O Ambiente de controlo

O ambiente de controlo é o “clima” que se estabelece dentro da organização e que deve ter como ponto de partida o comportamento ético dos próprios órgãos dirigentes. O ambiente interno da organização é uma das componentes chave do controlo interno e está relacionado com a filosofia da organização, definindo a base como a organização encara e lida com o risco, incluindo a filosofia da gestão de risco, a apetência para o risco, integridade e valores éticos e o ambiente em que estas variáveis operam.

O ambiente de controlo é formado pelos dirigentes e funcionários e a interacção destes em todos os níveis da organização.

Numa organização existem sistemas formais e informais, por isso é importante promover um ambiente onde exista uma consciencialização das normas e valores éticos vigentes, dos objectivos e das metas a serem atingidas e dos regulamentos a serem seguidos.

O ambiente interno é o fundamento em que os outros componentes de controlo interno estão dependentes. Um ambiente de controlo favorável é um pré-requisito para um bom controlo interno.

Para influenciar o ambiente de controlo é necessário desenvolver os seguintes aspectos:

- O sistema social – a experiência e competência do pessoal, atitudes e valores, o clima organizacional e a gestão;

- O sistema organizacional e administrativo – regulamentos e segregação das funções;
- O sistema político – a gestão política e as acções da Direcção/Gestão;
- O sistema técnico – sistemas informáticos, programas, etc.

Para o auditor interno, uma análise ou observação do ambiente do controlo interno da entidade auditada pode indicar as áreas com fraquezas no controlo.

A gestão é responsável pela definição dos padrões dos comportamentos éticos ajustados a filosofia da instituição e o auditor avalia os níveis de aderência a esses comportamentos.

##### 1.9.4.2.2. Avaliação de risco

Risco pode ser definido como a possibilidade de ocorrência de um evento que tenha um impacto no alcance dos objectivos da organização. O risco é medido em termos de impacto e probabilidade de ocorrência.

A possibilidade de ocorrência de eventos benéficos, i.e., que afecta positivamente o alcance dos objectivos chama-se **oportunidade** ao passo que a possibilidade de ocorrência de eventos nefastos ao alcance dos objectivos da organização, chama-se **risco**.

O controlo interno trata de mapear, analisar, classificar os riscos existentes e tomar medidas para a sua mitigação. Porém, um certo nível de risco tem que ser aceite, quando não for possível ou económico a implementação dos controlos.

A avaliação do risco é crucial tanto para os gestores como para auditores internos. Os auditores internos devem compreender o processo e os instrumentos de avaliação de risco.

A **gestão de risco**, de acordo com o modelo COSO é “um processo”:

- Efectuado pela alta direcção, gestores e outro pessoal de uma entidade, aplicado na definição da estratégia e em toda a organização;
- Desenhado para identificar potenciais eventos que possam afectar o alcance dos objectivos da entidade, e determinar a base da gestão do risco no nível da sua apetência para o risco;
- Para providenciar garantias razoáveis em relação ao alcance dos objectivos dessa entidade”.

Identificados os riscos, as organizações deverão analisa-los, considerando a sua probabilidade de ocorrência e impacto, e em seguida, determinar como estes riscos deverão ser geridos.

A gestão deverá responder aos riscos constatados, determinando estratégias e desenvolvendo um conjunto de acções para alinhar os riscos com a tolerância e apetência da organização para o risco. A gestão de risco deve ser implementada em todos os níveis da organização.

Identificar e analisar os riscos é um processo contínuo, e visa prevenir os eventos indesejáveis antes que ocorram ou antever eventos positivos (oportunidades), que podem ser melhor aproveitados para a realização dos objectivos da organização.

Na análise do risco, têm que ser considerados os seguintes factores com impacto nos riscos: **existência de objectivos SMART<sup>3</sup>, nível de competência do pessoal**, mudanças na legislação e resultados das auditorias prévias.

###### i. Tipos de risco

Os riscos podem ser agrupados conforme a sua origem ou conforme a categoria dos objectivos em que têm impacto.

<sup>3</sup> Específicos (Specific), Mensuráveis (Measurable), Realizáveis (Achievable), Confiáveis (Reliable) Medidos no tempo (Time-bound).

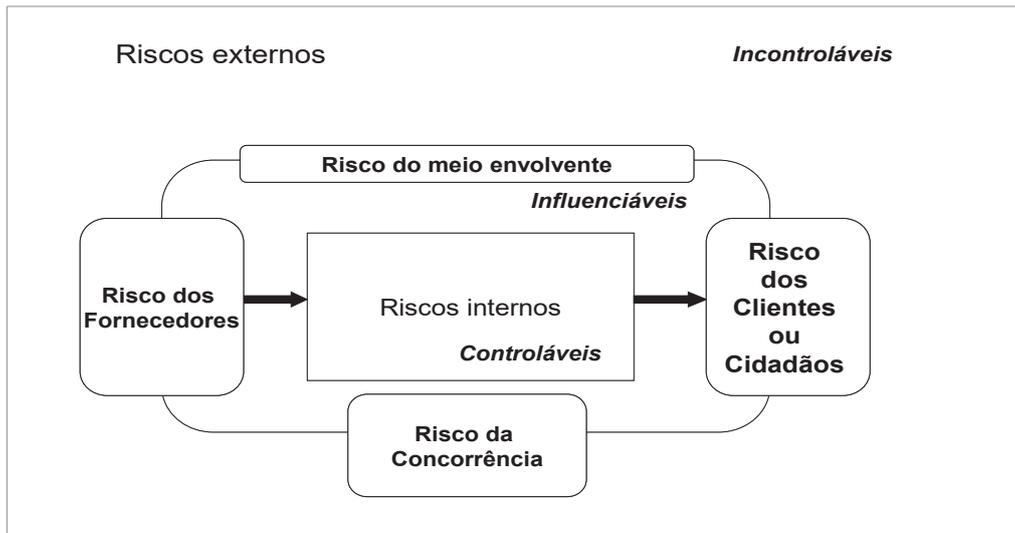
### Quanto a origem podem ser:

**Riscos internos** são aqueles que resultam da possibilidade de ocorrência de eventos ligados a factores internos com impacto no alcance dos objectivos da organização. São factores que a organização tem a possibilidade de os controlar. São exemplos: a fiabilidade do sistema de informação financeira da organização, a custódia dos activos (dinheiro, inventários, combustíveis) e a experiência, a competência e as metodologias do pessoal.

**Riscos externos** são os que resultam de decisões tomadas por actores externos ou associados a ocorrência de eventos externos à organização, portanto, normalmente fora do alcance dos controlos desta. Podem ser agrupados, segundo a sua natureza, em riscos económicos, financeiros, legais, sociais, políticos ou naturais.

**Riscos do meio envolvente** – são riscos resultantes de eventos externos à organização, mas que podem ser influenciados por esta. São exemplos: concorrência; inexistência de mão-de-obra qualificada, défice de oferta de matéria-prima ou mercadoria, ou baixa procura dos produtos acabados.

*Figura 1: Origem de riscos*



### Quanto aos objectivos afectados:

É inconcebível proceder a avaliação do risco de uma organização desconhecendo os objectivos, cujo alcance pode estar em causa. Neste contexto, em alinhamento à abordagem do COSO, os riscos podem ter impacto nos objectivos estratégicos, operacionais, de conformidade ou de reporte.

**Riscos de operações** são os riscos associados às operações da organização no seu quotidiano em todos os aspectos, relacionados a salvaguarda e utilização eficiente e eficaz dos recursos.

**Riscos de conformidade** são os riscos associados aos objectivos de conformidade. Por exemplo, a possibilidade de incumprimento de leis, normas, manual de procedimentos.

**Riscos de reporte** são riscos associados a fiabilidade da informação financeira, dos relatórios de gestão ou de inventários.

Essa classificação possibilita um enfoque nos aspectos distintos da gestão de riscos de uma organização. Apesar de essas categorias serem distintas, elas se inter-relacionam, uma vez que determinado objectivo pode ser classificado em mais de uma categoria, tratam de necessidades diferentes da organização e podem permanecer sob a responsabilidade directa de diferentes executivos.

### *ii. Estratégia de gestão de risco*

Na gestão de riscos, as organizações adoptam uma estratégia adequada, que inclui identificação de eventos, análise de risco avaliando a probabilidade de ocorrência e o impacto, considerando a sua condição inerente e residual e resposta aos riscos, tendo em conta a política de apetência do risco da organização.

Assim, diversos níveis de riscos podem ser apurados, em resultado de diferentes combinações de probabilidade de ocorrência e o impacto do risco sobre os objectivos da organização, conforme a matriz.

Figura 2: Matriz de avaliação de risco

IMPACTO	Alta	F	AxF	BxF	CxF
	Média	E	AxE	BxE	CxE
	Baixa	D	AxD	BxD	CxD
			A	B	C
			Baixo	Médio	Alto
			PROBABILIDADE		

Uma resposta adequada ao risco deverá ser dada conforme o seu nível e à apetência da organização ao risco (nível de risco que a organização está disposta a aceitar), considerando a função

exposição vs. custo de protecção. O Modelo COSO identifica quatro estratégias de resposta aos riscos designadamente, (1) evitar, (2) reduzir, (3) compartilhar e (4) aceitar:

Combinação	Nível do Risco	Resposta	Acção
AxD	Baixo	Aceitar	Monitorar e efectuar um plano de contigia para minimizar o impacto.
AxE	Baixo-Médio	Controlar	Efectuar um plano de contigência para minimizar o impacto e monitorizar a ocorrência.
AxF	Médio	Mitigar	Reduzir a probabilidade ou impacto do risco até um nível aceitável.
BxD	Médio-baixo	Controlar	Reduzir a probabilidade do risco até um nível aceitável.
BxE	Médio	Mitigar	Reduzir a probabilidade ou impacto do risco até um nível aceitável.
BxF	Médio-Alto	Transferir	Reduzir a probabilidade ou impacto do risco até um nível aceitável (segurar a operação).
CxD	Médio	Mitigar	Reduzir a probabilidade ou impacto do risco até um nível aceitável.
CxE	Alto-Médio	Partilhar	Transferir o risco para um terceiro, transferindo os impactos e a responsabilidade (Fraccionar a operação por diversos departamentos, terciarizar serviços - outsourcing ou cosourcing).
CxF	ALTO	Evitar	Alterar o plano do projeto para eliminar totalmnte o risco, protegendo os objetivos do projeto dos impactos deste risco eliminado.

### Apetência ao risco

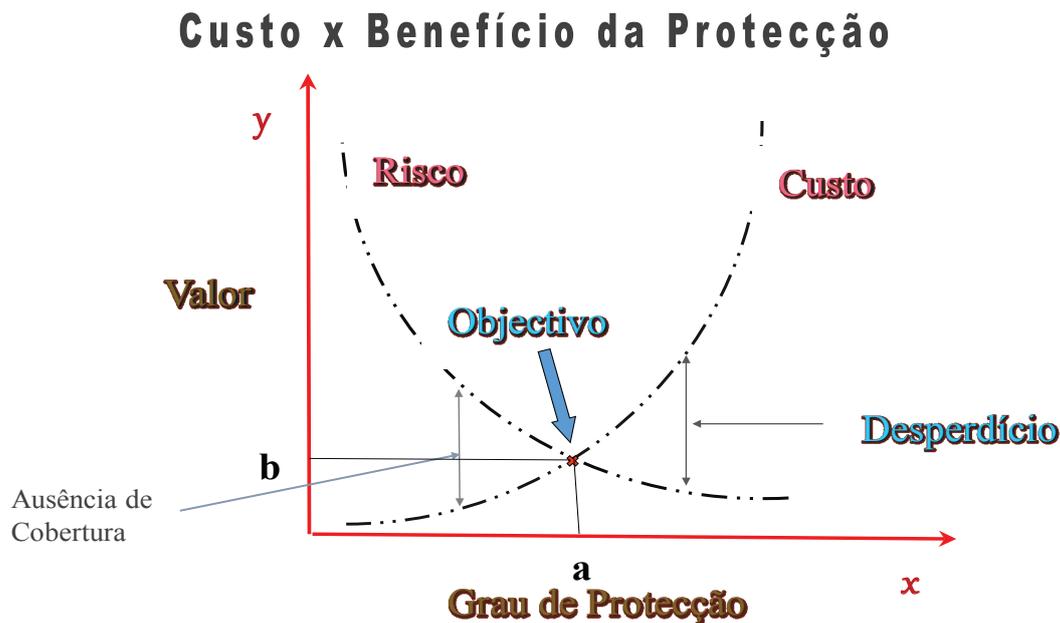
A apetência ao risco é o nível de risco que uma organização está disposta a correr, ponderados os custos da implementação da resposta ao mesmo e os benefícios advinentes da protecção.

O risco é uma função inversa à protecção, ou seja, quanto maior for o nível de protecção (controles) menor é a exposição dos activos ou operações. O desejável para uma organização é ter o máximo de protecção para os seus activos e, por consequência,

manter o risco no nível mínimo. No entanto, a implementação de controlos que garantem o nível de protecção desejável, é proporcional aos custos, i.e., quanto maior for a protecção (menor o risco) maior será o custo associado à sua implementação.

O objectivo da organização é manter o risco num nível ideal, em que os custos não superem os benefícios da implementação dos controlos. Este objectivo representa a **apetência de risco da organização**, o ponto *axi* da figura a seguir:

Figura 3: Nível de apetência ao risco:



**Nota:** Implementar mais protecção para além do nível *a* (nível de apetência) resultará em desperdício de recursos, uma vez que o benefício será sempre menor que o custo. Em contrapartida, manter a protecção abaixo do nível do apetite (*a*), resultará em áreas sem cobertura de controlos (maior exposição ao risco).

#### 1.9.4.2.3. Actividades de controlo interno

As actividades de controlo interno são acções desenvolvidas com vista a redução ou eliminação dos riscos. As actividades de controlo deverão ser desenvolvidas tendo em conta os riscos subjacentes a cada entidade.

As actividades de controlo podem ser directas, aquelas que são executadas com a participação dos órgãos internos da entidade, que tratam de determinados processos ou de um sistema que visa reduzir o risco. As indirectas são executadas com a participação de outras entidades públicas ou privadas, que tem como finalidade mitigar o risco.

#### 1.9.4.2.4. Informação e comunicação

Um dos pré-requisitos para um controlo interno eficiente é a existência de um sistema de informação e comunicação adequado. A informação relevante da organização deve ser identificada, obtida e comunicada, a todos os níveis, para que a gestão possa gerir, acompanhar e relatar as operações. Sistemas de informação e relatórios eficientes e eficazes são fundamentais para a boa gestão.

O auditor deve estar seguro da eficácia dos controlos e procedimentos de segurança existentes nos aplicativos da entidade de modo que este sistema seja um suporte adequado, no que se refere a geração e armazenamento de informação, apontando deficiências e irregularidades que possam comprometer a segurança e o desempenho organizacional.

#### 1.9.4.2.5. Monitorização

O objectivo da monitorização é avaliar, de uma forma contínua, o sistema de controlo para assegurar o seu funcionamento. Monitorização implica uma análise dos controlos existentes. A monitorização é feita através de actividades da gestão, avaliações isoladas ou ambas.

A auditoria como uma actividade de consultoria com vista a adicionar valor e melhorar as operações da organização deve proceder a avaliação sistemática e disciplinada para aferir sobre a eficácia e eficiência dos processos na gestão de riscos.

#### 1.9.5. Classificação de Controlos

Os controlos podem ser classificados conforme a (1) importância/papel, (2) função, (3) tempo de acção e (4) Modo de funcionamento.

##### 1.9.5.1. Quanto a importância ou papel que desempenham

###### a) Controlos primários

- i. **Controlos preventivos** – são os controlos necessários para impedir ou minimizar a ocorrência de eventos indesejáveis que podem inviabilizar a realização dos objectivos desenhados e esperados pela Organização. Destinam-se a prevenir a ocorrência de erros ou fraude. Trata-se de controlos que, *a priori*, entrariam em funcionamento e impediriam que determinadas transacções se processassem.

Exemplos:

- Contratação de pessoal qualificado (evita erros por incompetência);
- Separação de responsabilidades, ex. reconciliação de facturas com os verbetes de recepção, atribuição de perfis e senhas diferentes a cada usuário do e-SISTAFE;
- Verificação da conformidade processual pelo Agente de Conformidade, antes do pagamento;
- Controlo de acesso às instalações (impedimento de furtos);
- Procedimentos adequados para a autorização de transacções;
- Pelo menos duas assinaturas em cheques, sendo uma obrigatória, para efeitos de pagamentos;
- Lista aprovada de fornecedores;
- Sistema de aprovação de crédito antes da remessa de mercadoria;

- Verificação da exactidão matemática antes da aprovação de facturas para pagamento; e
- Sistema de controlo de inventários o qual alerta para as falhas de *stock*.

O auditor no processo de avaliação do sistema de controlo interno da organização afere sobre a eficiência dos procedimentos/normas/critérios para a efectivação de operações/processos/transacções. Deve, portanto, avaliar até que ponto os controlos implantados impedem a ocorrência de eventos indesejáveis.

- ii. Controlos detectivos** – são os controlos que detectam a ocorrência de eventos indesejados e comunicam a pessoas apropriadas após a sua ocorrência, para efectuarem o tratamento adequado. Os controlos detectivos são efectivos quando a detecção ocorre antes da ocorrência de danos materiais.

Exemplos:

- ✓ Conformidade dos actos de gestão pelo Ordenador de Despesa;
- ✓ Reconciliações bancárias;
- ✓ Dupla verificação de cálculos;
- ✓ Reconciliação de extractos de contas dos fornecedores com os registos contabilísticos;
- ✓ Contagens físicas confrontadas com os registos contabilísticos;
- ✓ Conferência das quantidades e especificações pela comissão de recepção de bens;
- ✓ Observação da distribuição de salários numa base de amostragem; e
- ✓ Verificação de documentos.

Relatórios de excepção (artigos obsoletos, artigos de pouca movimentação, etc.).

Ao conduzir um trabalho de auditoria, o auditor deve identificar e avaliar a eficácia dos controlos detectivos. Aquando da realização dos trabalhos de campo, bem como durante o planeamento, o auditor avalia se os controlos internos montados são capazes de detectar os riscos depois de ocorrer, permitindo assim, a tomada de medidas correctivas da situação.

**iii. Controlos correctivos** – são os que são implementados para funcionarem quando a ocorrência de um evento indesejado é detectada, e visam corrigir os efeitos negativos dos referidos eventos.

Exemplo:

Obrigatoriedade de justificar variação de valores entre o planificado e o executado.

- iv. Controlos directivos** – são os que causam ou incentivam a ocorrência de eventos desejáveis.

Exemplos:

- Políticas, procedimentos, normas, orientações,
- Formação, capacitação de funcionário.

- v. Controlos de aplicação** – são controlos primários que se aplicam a tarefas do negócio realizadas por um determinado sistema, com vista a fornecer garantia razoável de que o registo, processamento e comunicação de dados são devidamente executados. Incluem controlos de entrada, de processamento e de saída de dados. (Gleim, 2016).

#### b) Controlos Secundários

Os controlos secundários servem para reforçar ou suprir ineficácias de controlos primários e podem ser compensatórios ou complementares.

- i. Controlos compensatórios (ou mitigativos)** – são os utilizados para reduzir o risco quando os controlos primários são ineficazes e que, por si só, não reduzem os riscos a um nível aceitável. (Gleim, 2016)

Exemplo:

A falta de segregação de funções pode ser compensada por revisões sistemáticas das operações por um supervisor.

- ii. Controlos complementares** – são os que funcionam em conjunto com outros controlos para reduzir os riscos a um nível aceitável, através de sinergias. (Gleim, 2016)

Exemplo:

A separação entre as funções de recebimento e as de custódia de receitas é complementada com a apresentação de talões de depósitos bancários da receita arrecadada.

### 1.9.5.2. Quanto a função

#### i. Controlos Financeiros

São os controlos baseados em princípios relevantes de contabilidade e incluem a devida autorização, registos adequados, protecção de bens e conformidade com as leis, regulamentos e contratos.

#### ii. Controlos operacionais

Os controlos operacionais destinam-se a actividade de produção e de suporte ou a função de gestão. São baseados em princípios e métodos de gestão, uma vez que podem não ter critérios ou padrões estabelecidos. Controlos operacionais podem igualmente ser aplicados a funções de gestão como o planeamento, organização, direcção e controlo. (Gleim, 2016)

Os controlos operacionais destinam-se a assegurar a eficácia e eficiência da organização.

Exemplos de controlos para obter eficácia:

- Planeamento;
- Metas e indicadores de desempenho estabelecidos e realistas;
- Sistemas para orçamento e acompanhamento;
- Contabilização e sistemas de informação fiáveis;
- Análise de desvios operacionais e financeiros;
- Documentação;
- Políticas e procedimentos.

Exemplos de Controlos para obter eficiência da organização:

- Segregação de funções, limites de autoridade;
- Recrutamento e selecção;
- Orientação, formação e desenvolvimento de competências;
- Supervisão;
- Rotinas e procedimentos documentados, para reforçar o conhecimento estruturado e não individual.

A actividade de auditoria interna avalia a adequação, eficiência e a eficácia dos controlos em resposta aos riscos, no que tange a confiabilidade e integridade das operações.

### 1.9.5.3. Quanto ao tempo de acção

**i. Controlos retroactivos (feedback)** – reportam informações sobre actividades concluídas com vista a melhoria de actividade futuras com base na aprendizagem de erros do passado.

Exemplo:

Inspecção de qualidade de produtos acabados

- ii. Controlos Concorrentes** – são controlos aplicados a trabalhos em andamento com vista a evitar que se desviem muito do padrão.

Exemplo:

Supervisão de trabalhadores na linha do processo de produção.

**iii. Controlos antecipatórios (Feedforward)** – são os que são usados de forma antecipada visando prevenir problemas futuro.

Exemplo:

Políticas e procedimentos organizacionais.

**1.9.5.4. Modo de funcionamento**

**i. Controlos baseados em pessoas** – são os que funcionam dependentes da intervenção humana.

Exemplo:

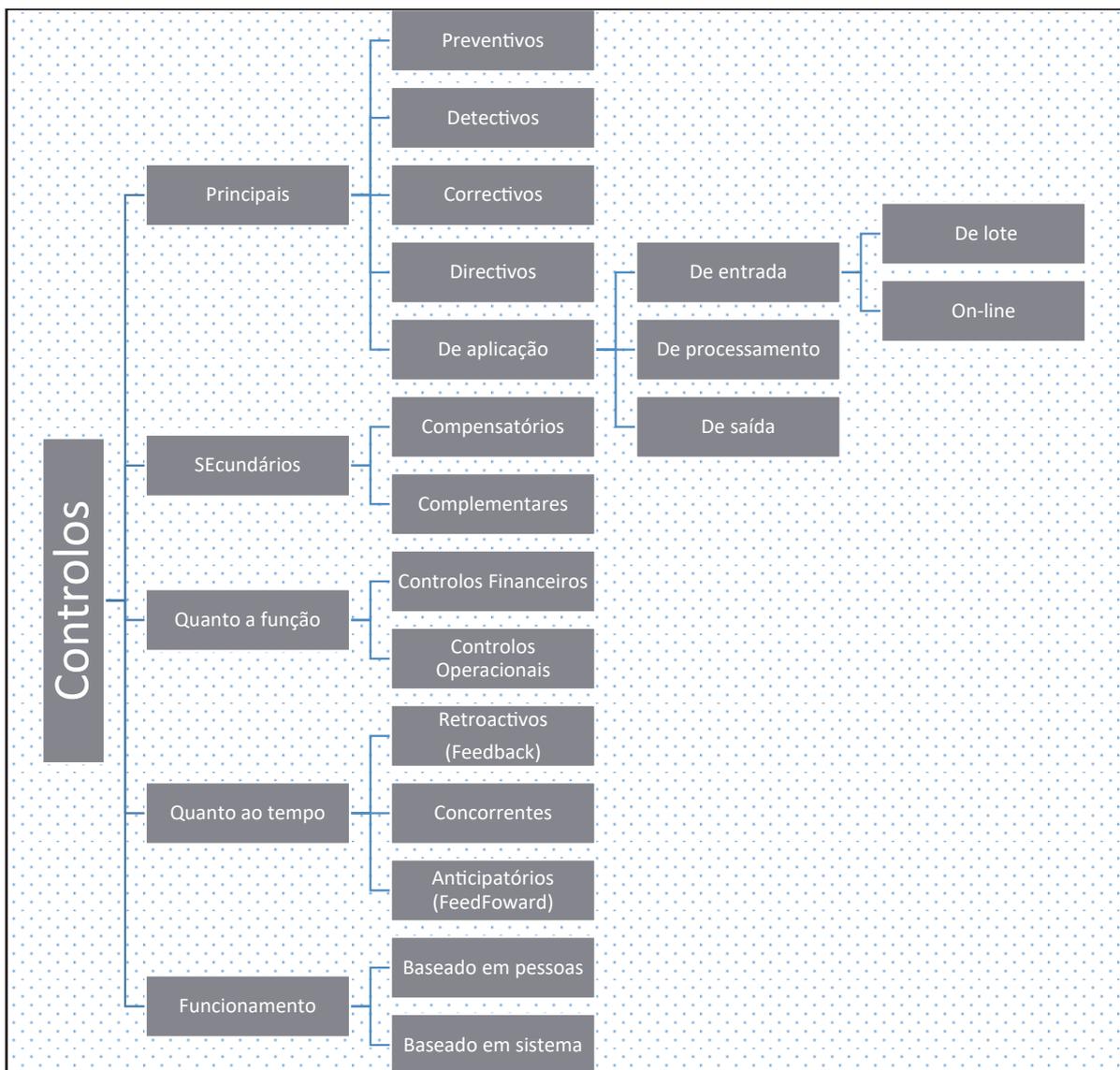
Reconciliações bancárias manuais

**ii. Controlos baseados em sistemas** – são os que normalmente operam sem a intervenção humana.

Exemplos:

- a) Vedação de processamento com sucesso de uma ordem de pagamento, sem a concessão de conformidade do Agente de Conformidade no e-SISTAFE;
- b) Bloqueio das contas bancárias que não apresentam movimento durante um período de 6 meses, no e-SISTAFE.

**Figura 3: Classificação de Controlo**



## Processo de Auditoria

Uma auditoria desenvolve-se em quatro grandes fases: (1) Planeamento, (2) Execução, (3) Relato e (4) Monitorização e Avaliação das recomendações. Importa referir que, para a prossecução dos objectivos de cada uma das fases, este processo deve ser acompanhado pela supervisão e controlo de qualidade.

### 1.10. Planeamento

#### 1.10.1. Planeamento da Actividade da Auditoria

As entidades de auditoria devem estabelecer um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da actividade de auditoria, de forma consistente com as metas da organização (IIA-Norma 2010). As UAI elaboram plano anual de auditoria através da Programação de Controlo Interno (PCI).

A programação do controlo interno é um plano das actividades de auditorias a serem realizadas durante o ano por cada UAI e elaborada com base numa análise de risco sobre a área/sector, conforme descrito na alínea b) do ponto 2.2.2 do presente manual.

Para a elaboração da PCI, anualmente devem ser apresentadas orientações metodológicas pela US do SCI através de uma Circular.

Os processos de proposta da PCI pelas UGE, a consolidação pelas UI e pela US do SCI, bem como a aprovação pelo Ministro que superintende a área de Finanças, serão executados obedecendo os prazos do ciclo orçamental.

Após a aprovação, a PCI deve ser disponibilizada no *e-SISTAFE* pela US do SCI na abertura do exercício económico respectivo.

#### 1.10.2. O Planeamento da Auditoria

##### 1.10.2.1. Factores determinantes

Os auditores internos deverão elaborar um plano para cada trabalho de auditoria (*Prática Recomendada 2200-1*).

O planeamento é o desenvolvimento de uma estratégia de grande importância para execução do trabalho de uma auditoria interna com o fim de assegurar que o auditor conte com a colaboração da entidade auditada e tenha conhecimento e compreensão da entidade e operações a serem auditadas, tendo em conta os objectivos da instituição, actividades que desenvolve, sistemas de controlo e informação, factores económicos e legais que afectam a entidade.

O planeamento permitirá avaliar o nível do risco de auditoria, determinar e programar a natureza, oportunidade e alcance dos procedimentos de auditoria a aplicar de acordo com as normas de auditoria interna geralmente aceites.

O detalhe e abrangência da planificação pode variar consoante a magnitude e especificidade da entidade a auditar, a experiência e conhecimento que o auditor tenha da entidade e da actividade que a mesma desenvolve, bem como da qualidade do controlo interno existente.

Ao planear a auditoria, o auditor deve, entre outros aspectos:

- Entender os objectivos, as estratégias e metas da entidade;
- Avaliar os factores de riscos internos e externos;
- Considerar as informações relativas aos controlos internos e avaliações;
- Avaliar e/ou construir a matriz de riscos;
- Analisar as informações relativas ao desempenho da Entidade a Auditar;
- Considerar denúncias, informações periódicas ou investigações realizadas sobre a entidade a auditar;
- Ter em conta os resultados de auditorias anteriores, instruções/recomendações.

#### 10.2.2.2. Etapas do planeamento de auditoria

O planeamento de uma auditoria compreende as seguintes três etapas, designadamente, Recolha e revisão da informação, Análise e avaliação do risco e Elaboração do plano de auditoria:

##### a. Recolha e revisão da informação

A recolha e revisão da informação sobre a entidade auditada deve ser analisada sob duas vertentes:

Primeira vertente: perante uma primeira auditoria, torna-se necessário desenvolver um trabalho de levantamento de informação sobre a entidade e sua organização. O auditor deve obter um amplo conhecimento da entidade a auditar.

Componentes de um levantamento de informação e criação das pastas de trabalho da entidade a ser auditada:

- Informação geral sobre a instituição auditada;
- Estatuto orgânico e regulamentos internos;
- Quadro de pessoal;
- Organograma;
- Planos estratégicos e programas;
- Legislação específica e em vigor do Sector;
- Orçamento – fundos internos e externos - e relatórios financeiros e de actividade;
- Descrições dos sistemas e rotinas de controlo interno nas áreas de administração e finanças, recursos humanos e planeamento;
- Contratos e acordos importantes celebrados pela instituição;
- Relatórios de auditoria interna e externa;
- Listas sobre todas contas bancárias;
- Informação sobre o inventário do património existente (tangível e intangível);
- Outros relatórios: avaliação do risco, relatórios de desempenho, etc.

Os auditores devem realizar entrevistas com responsáveis e visitas às instalações. No entanto, nem sempre a visita às instalações é aplicável a todas auditorias dependendo, para tal da natureza e objectivos de cada auditoria, o que deve ser conjugado, igualmente, com a disponibilidade do tempo.

Segunda vertente: no caso de uma auditoria recorrente, a recolha e revisão poderá confinar-se a identificação de eventuais alterações ocorridas durante o período em análise. Neste caso será de grande utilidade consultar e/ou actualizar:

- O plano da auditoria anterior;
- O relatório da auditoria anterior e o seguimento dado pela instituição quanto as recomendações formuladas;
- A pasta permanente e a pasta corrente da instituição auditada (se tiver);
- O plano e relatórios da auditoria interna, se existirem;
- Outras informações relevantes sobre o ambiente onde a instituição opera.

O trabalho de auditoria deve ser programado por áreas distintas. Para cada área deverá ser estabelecido um programa de auditoria (*Prática Recomendada 2240-1*). O programa detalhará os métodos de auditoria a aplicar, a natureza, oportunidade e extensão dos testes a realizar e a quantificação de tempos para a sua execução.

O programa de trabalho deverá ser aprovado pela entidade competente antes de iniciar a auditoria, e quaisquer ajustamentos deverão ser aprovados atempadamente (IIA -Norma 2240.A1).

##### b. Análise e avaliação do risco

No processo de auditoria, a análise de risco é essencial na fase do planeamento e é efectuada com base na informação recolhida sobre a entidade (IIA: Norma 2201).

O auditor interno deve:

- Dispor do plano de gestão dos riscos da entidade (definir áreas/processos de alto risco nas quais incidirá as análises e testes com mais profundidade), caso haja, e proceder a respectiva validação;
- Construir uma matriz de riscos, caso a entidade não disponha de um plano de gestão de riscos;
- Identificar os processos/áreas de risco (determinar os riscos que podem comprometer os objectivos da entidade);
- Proceder a análise qualitativa do risco (priorização de riscos para análise ou acção adicional através da avaliação e combinação da probabilidade e impacto), inclui analisar os papéis e responsabilidades para conduzir a gestão dos riscos, orçamentos, actividades do cronograma para gerir os riscos, categorias de riscos, definições de probabilidade e impacto, e revisão das tolerâncias a riscos da organização (medir os riscos em termos de probabilidade e impacto);
- Proceder a análise quantitativa do risco (análise numérica do impacto dos riscos identificados nos objectivos gerais, produção de informações quantitativas dos riscos para sustentar a tomada de decisões, redução do grau de incertezas);
- Avaliar a gestão de risco da organização;
- Analisar o plano de respostas aos riscos (identificação de novos riscos e avaliação da eficácia do mecanismo de resposta aos riscos durante toda auditoria);
- Direcção a auditoria para as áreas de maior risco e dar prioridade a actividades nessas áreas.

### Risco de auditoria e Materialidade

As acções de controlo são direccionadas, na maioria dos casos, às áreas em que os riscos são considerados os mais elevados, para permitir uma cobertura equilibrada e contínua do âmbito da acção de controlo, o que pode criar o risco do auditor não identificar eventuais erros e emitir uma opinião não apropriada. Desta forma, a análise do risco de auditoria é um processo que acompanha o auditor ao longo de todo trabalho, devendo este, ser conduzido não no sentido da sua eliminação, mas sim no sentido de o reduzir a níveis aceitáveis.

O conceito de risco de auditoria deve contemplar os efeitos conjugados dos diversos factores que afectam, de forma directa e significativa, a qualidade da informação em apreço, bem como outras contingências e incertezas que resultem da impossibilidade de reconstrução integral de todas as operações a controlar.

Assim, Risco de Auditoria (RA) traduz o nível de incerteza que o auditor se propõe aceitar para a realização da acção, ou seja, consiste na susceptibilidade de o auditor não exprimir na sua opinião eventuais erros, inexactidões ou irregularidades existentes cuja materialidade possa influenciar a opinião e decisão dos destinatários da informação.

O risco de auditoria (RA) será influenciado por três tipos de riscos, nomeadamente:

- *Risco inerente (RI)* – Tem origem na natureza da própria conta/operação/procedimento auditado, antes da implementação dos controlos. Por exemplo a susceptibilidade da conta caixa apresentar movimentos sem os devidos registos;
- *Risco de controlo (RC)* – adveniente do controlo interno não prevenir ou detectar erros e omissões materialmente relevantes, ou seja, consiste na probabilidade de ocorrência de erros materiais sem que, em tempo útil, sejam prevenidos ou detectados

pelo sistema de controlo interno implantado. Por exemplo, a autorização de despesas indevidas;

- *Risco de detecção (RD)* – resultante dos procedimentos do auditor não conduzirem à detecção de erros materialmente relevantes. Por exemplo, erro na definição de amostras.

O risco de auditoria em termos matemáticos:

$$RA=RI \times RC \times RD$$

Os riscos inerentes e de controlo estão inter-relacionados, devendo ser objecto de uma avaliação conjugada pelo auditor, a fim de este determinar a natureza, tempestividade e extensão dos testes substantivos a realizar e, assim, reduzir o risco de detecção. Consequentemente, existe uma relação inversa entre o risco de detecção e o nível combinado dos riscos inerentes e de controlo; quando estes forem altos, o risco de detecção deve ser baixo a fim de restringir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Por outro lado, quando os riscos inerentes e de controlo forem baixos, um auditor pode aceitar um risco de detecção mais alto e manter ainda o risco de auditoria a um nível baixo aceitável.

A informação é materialmente relevante, se a sua omissão ou distorção puder razoavelmente afectar as decisões tomadas na base das demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão ou item ou erro nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção.

No âmbito da auditoria deve-se definir o limite de materialidade, conjugado com o nível de confiança pretendido, por forma a determinar-se o “limite máximo de erro” ou “taxa máxima de erro” que poderá ser tolerado. Este factor irá ajudar a estabelecer a extensão dos testes de auditoria a realizar e a planear a previsão do número de dias necessários para a sua execução. O limite da materialidade definida, no final, depende do julgamento subjectivo e o juízo profissional do auditor. (De Almeida, 2014)

### c. Plano de Auditoria

Um plano de auditoria deve definir os objectivos, o âmbito, as metodologias e procedimentos de auditoria, os recursos necessários e o tempo da execução do trabalho, bem como, a calendarização das actividades.

O Plano de auditoria deve conter, nomeadamente, um resumo das informações gerais sobre a entidade, os resultados da análise de risco, resposta ao risco e identificação das áreas críticas a auditar.

Os objectivos da auditoria devem ser orientados para os processos de gestão do risco, controlos e governança associados à actividade em análise. São declarações genéricas desenvolvidas pelos auditores, que definem o que se pretende alcançar com o trabalho de auditoria. Os procedimentos e os objectivos no seu conjunto definem o âmbito do trabalho do auditor interno e devem orientar-se para os riscos associados à actividade a auditar.

O auditor interno é responsável pelo planeamento e condução do trabalho de auditoria, sujeito a uma revisão e aprovação superior.

Nenhuma acção deve ter o início da sua execução sem que tenha sido elaborado o plano e devidamente aprovado. Este plano deve servir como base para efeitos de supervisão da auditoria e deve ser aprovado pela entidade competente.

#### 1.11. A Execução

##### 1.11.1. Avaliação do Controlo Interno

Nesta fase, efectua-se o levantamento do controlo interno realizado na fase do planeamento de forma mais aprofundada, podendo resultar na reformulação do plano de auditoria previamente aprovado.

A auditoria interna desempenha um papel importante de consultoria e assessoria à gestão na **avaliação** do sistema de

controlo interno, por esta (gestão) concebido e implantado, através da revisão sistemática de acordo com os padrões profissionais.

A avaliação do controlo interno deve ser realizada tendo em conta os objectivos e o tipo de auditoria. Existem elementos essenciais a ter em atenção quando se avalia um sistema de controlo interno:

- Definição de níveis de autoridade e delegação de competências;
- Segregação de funções;
- Ciclo do controlo das operações (ex: proposta - autorização/ aprovação – execução – registo – custódia);
- Controlo das aplicações e ambiente dos sistemas informáticos;
- Adopção de procedimentos de conciliação e conferência independentes;
- Qualidade e tempestividade da informação de gestão, e,
- Existência de uma unidade de auditoria interna.

**1.11.1.1. Fases da avaliação do controlo interno**

A avaliação do controlo interno compreende as seguintes fases:

**a) Levantamento do sistema**

Para poder avaliar os controlos, o auditor deve conhecer a natureza do negócio da organização e compreender os mecanismos de controlo implantados. Para o efeito, o auditor deve reunir toda a informação relevante, designadamente:

- Legislação, regulamentos, relatórios, actas, normas internas e demais documentos;
- Organigramas gerais e analíticos e/ou informação organizacional;
- Identificação de funções, níveis de responsabilidade e delegação de competências;
- Manuais de procedimentos;
- Fluxograma dos processos da entidade;
- Sistemas administrativos, contabilísticos e financeiros implantados;

- Sistema de informação de gestão sobre as actividades planeadas e realizadas; e,
- Plano de gestão de riscos da entidade.

A informação que não exista sob forma documental deve ser obtida junto dos responsáveis de cada área. Para o efeito, poderão ser realizados inquéritos ou entrevistas (formais ou informais) preparadas pelo auditor, que poderá estar munido de questionários, alinhados aos objectivos e padronizados por áreas a auditar.

**b) Descrição do sistema**

Em auditoria é fundamental obter a prova/evidência do trabalho realizado. De entre várias, destacam-se três formas de descrever um sistema de controlo interno:

**• Descrições narrativas**

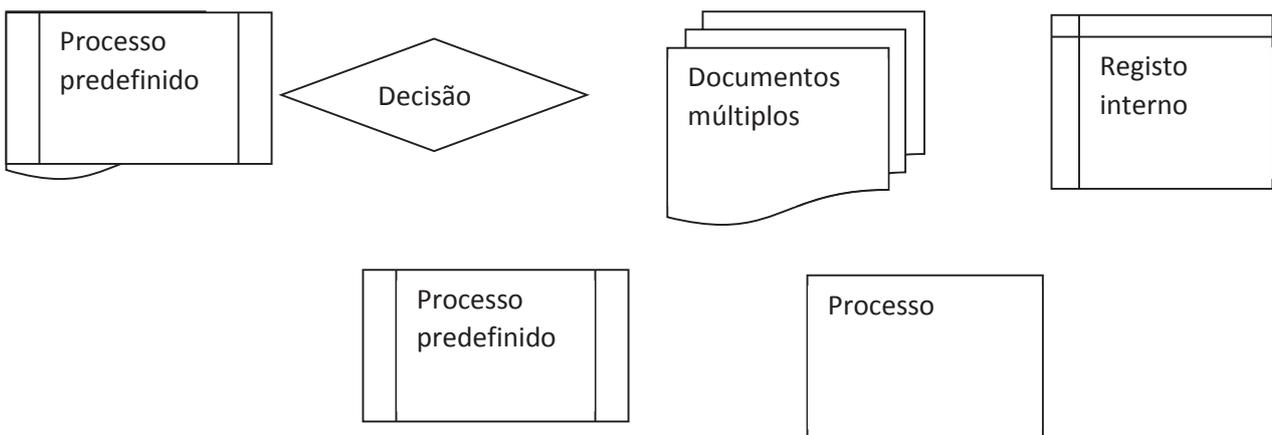
A narrativa consiste numa descrição relativamente detalhada dos procedimentos e das medidas de controlo interno existentes em cada uma das áreas operacionais a auditar, devendo incluir exemplares dos documentos mais importantes.

**• Fluxogramas**

Fluxograma é uma representação gráfica com símbolos específicos. Na avaliação do controlo interno, o fluxograma pode ser utilizado para visualizar os processos, funções etc. Por exemplo, o fluxograma do processo de execução de orçamento ou processamento de salários.

O recurso aos fluxogramas facilita a rápida identificação e compreensão do sistema e dos pontos fortes e fracos do controlo. Expõe com clareza a situação e funções de cada departamento, a responsabilidade dos intervenientes nas operações, o movimento dos documentos em cada fase do processo e a situação dos registos e arquivos.

A simbologia que os auditores utilizam para a elaboração dos fluxogramas deve ser clara, de fácil representação, interpretação, e uma vez estabelecida, deve ser aplicada de forma uniforme. A título exemplificativo, alguns símbolos frequentemente utilizados:



- **Descrições Mistas**

Consiste em documentar o sistema de controlo interno, combinando a descrição narrativa com um fluxograma.

- c) **Confirmação do sistema**

Descrito o sistema, torna-se necessário confirmar a informação registada mediante a realização de testes de procedimento que consistem em seleccionar uma operação e acompanhá-la através de todo o circuito (*walkthrough*). Deverão ser realizados testes de procedimentos a todas as operações consideradas relevantes tendo em conta os objectivos previamente definidos.

- d) **Apreciação do funcionamento do sistema**

- **Avaliação do Risco por Área**

Concluído o levantamento do sistema de controlo interno da entidade, o auditor efectua uma avaliação dos riscos identificados e os controlos implantados, determinando e avaliando os riscos residuais.

O auditor deverá desenvolver um programa de auditoria que priorize a cobertura das áreas de maior risco.

- **Identificação dos Controlos-chave e testes de avaliação**

Tendo o auditor um profundo conhecimento do sistema, estará em condições de fazer uma avaliação da sua adequação recorrendo, para o efeito, aos *testes de conformidade*.

Os testes de conformidade consistem na realização de observações, exames de evidência e reexecuções, a fim de tirar uma conclusão do tipo “sim” ou “não”, ou seja, verificar se o controlo-chave é cumprido e determinar a frequência com que o procedimento de controlo não ocorreu (margem de erro ou desvio).

Os referidos testes destinam-se a confirmar se o sistema de controlo interno descrito é considerado adequado e se funciona de modo uniforme ao longo de toda a cadeia de processos.

Além dos aspectos atrás referidos, que podemos designar por avaliação quantitativa na apreciação do funcionamento do sistema, também é necessário ter em consideração a natureza e a causa dos erros – avaliação qualitativa, nomeadamente para verificar se:

- Os erros detectados são independentes entre si ou se há alguma ligação entre eles. Por exemplo: se (1) apontam para um determinado funcionário, se (2) só ocorrem em determinadas circunstâncias, etc.;
- Os erros são intencionais, motivados por negligência ou por má compreensão das instruções;
- Os erros são sistemáticos ou esporádicos.

Feita a avaliação do sistema de controlo interno, o auditor está em condições de determinar a extensão dos testes substantivos de auditoria a realizar.

Por vezes, devido ao número reduzido de operações ou às deficiências de controlo detectadas, é eficaz e eficiente não confiar no controlo interno e aumentar o número e extensão dos testes substantivos a realizar.

Complementarmente, o auditor fica em condições de poder incluir no seu relatório uma opinião independente e fundamentada sobre o referido sistema, devendo identificar os procedimentos-chave, as áreas mais expostas a ocorrência de riscos, as deficiências detectadas e formular sugestões e recomendações com vista à sua melhoria.

#### 1.11.1.2. Limitações do sistema de controlo interno

Um sistema de controlo interno adequado proporciona uma segurança razoável na prevenção ou detecção de erros e

irregularidades. Contudo, a eficácia do controlo interno, tem limites que o auditor deve ponderar quando procede ao seu estudo e avaliação, nomeadamente:

- A segregação de funções dificulta, mas não pode evitar o conluio ou a cumplicidade;
- Os poderes de autorização de operações por parte daqueles a quem os mesmos foram confiados podem ser usados de forma abusiva ou arbitrária;
- A competência e a integridade do pessoal que executa as funções de controlo podem deteriorar-se por razões internas ou externas, não obstante os cuidados postos na sua selecção e formação;
- A própria direcção do organismo pode em muitos casos negligenciar ou contornar as medidas de controlo por si implantadas;
- O controlo interno tem maior incidência sobre as operações frequentes, não estando montado para as transacções pouco usuais;
- A própria existência do controlo só se justifica quando a relação custo/benefício é positiva, isto é, quando o custo de determinado procedimento não supera o benefício relativamente aos riscos que visa cobrir.

#### 1.11.2. Objectivos da Auditoria e Critérios de Controlo Interno por Área

Os objectivos da auditoria e os critérios de controlo interno por áreas servem de base para o desenvolvimento dos programas específicos da auditoria.

Os auditores devem estabelecer objectivos gerais para cada trabalho de auditoria, e objectivos específicos para cada área de avaliação.

Os objectivos são declarações amplas da finalidade da auditoria. Podem abranger aspectos financeiros, de salvaguarda de activos, de legalidade, de regularidade ou de desempenho.

“São necessários critérios adequados para avaliar a governança, a gestão de riscos e os controlos. Os auditores internos devem verificar a extensão na qual a administração e/ou o conselho estabeleceu critérios adequados para determinar se os objectivos e metas têm sido alcançados. Se forem adequados, os auditores internos devem utilizar tais critérios em sua avaliação. Se inadequados, os auditores internos devem trabalhar com a administração e/ou o conselho para desenvolver critérios apropriados de avaliação.” (IIA – Norma 2210.A3).

Assim, consoante os *objectivos* do trabalho para cada área, o auditor adopta ou desenvolve *critérios* (ou seja, como deveria ser um bom controlo ou a melhor prática) que servirão de base de comparação da condição (ou realidade) encontrada, sobre a qual irá emitir suas conclusões e opiniões.

##### 1.11.2.1. Gestão por resultados

###### a) Objectivo da auditoria

- ✓ Avaliar o grau, a eficácia e eficiência do cumprimento dos objectivos/actividades estabelecidos periodicamente;
- ✓ Concluir se a entidade identifica os riscos associados a cada um dos objectivos estratégicos e operacionais dos respectivos planos, analisa-os em termos de probabilidade de ocorrência e impacto, e traça planos adequados de resposta aos riscos, e
- ✓ Aferir sobre a fiabilidade dos relatórios (financeiros e ou de actividades).

**b) Critérios de controlo (Como deve ser um bom controlo interno sobre Gestão por Resultados)**

- Os objectivos/actividades operacionais devem estar alinhados com os objectivos estratégicos e estes com a missão da organização;
- O orçamento deve ser suportado pelo plano de actividades da organização, devendo este ser consentâneo com as políticas, objectivos e programas governamentais;
- O plano de actividades deve possuir metas, cronograma e indicadores de desempenho;
- A entidade procede a análise dos riscos tendo em conta a natureza das actividades e controlos (políticas e procedimentos) implantados em resposta ao risco;
- A avaliação sistemática da implementação do plano de actividades e orçamento deve ser devidamente documentada e os desvios justificados;
- A gestão dos sistemas de informação deve especificar as unidades subordinadas, os projectos e o tipo de custos incorridos; e
- Devem ser tomadas medidas que visem o cumprimento das recomendações de auditorias anteriores.

**1.11.2.2. Contabilidade**

**a) Objectivos da auditoria**

- ✓ Avaliar o sistema de controlo interno contabilístico implantado e concluir se o mesmo proporciona fiabilidade da informação financeira e operacional; Salvaguarda dos meios financeiros; Conformidade dos procedimentos com as leis, regulamentos e políticas; Uso económico e eficiente e Cumprimento das metas (eficácia);
- ✓ Avaliar o cumprimento das disposições legais relativas ao registo e contabilização das despesas e das demais regras orçamentais;
- ✓ Identificar os controlos-chave implantados, avaliar a sua operacionalidade e formular recomendações visando a melhoria dos procedimentos;
- ✓ Identificar os riscos associados ao processo de registo, controlo e comunicação de informações relativas as transacções realizadas pela entidade; e
- ✓ Emitir uma opinião sobre a conformidade legal e regularidade financeira da informação contida nas contas.

**b) Critérios de controlo interno**

**Como deve ser um bom controlo interno sobre a Contabilidade?**

- Contabilidade interligada com os relatórios financeiros;
- Controlo prévio/posterior das transacções;
- Contabilidade actualizada de acordo com as leis, incluindo monitorização das transacções, fluxos financeiros, saldos bancários e orçamentais;
- Controlo mensal de prestação de contas;
- Contabilidade com recurso a várias aplicações informáticas deve ser reconciliada com os livros obrigatórios, excepto nas situações em que a escrituração destes se encontra legalmente dispensada. Devem existir controlos preventivos contra alterações e manipulações de dados, bem como procedimentos de “back-up”;
- Devem ser feitas conciliações contabilísticas e bancárias, e

- Devem ser efectuados acompanhamentos dos projectos anuais e plurianuais.

**1.11.2.3. Receitas**

**a) Objectivos da auditoria**

**i. Receitas Gerais**

- Identificar, caracterizar e inventariar a existência de receitas geradas pela instituição e respectiva cobertura legal;
- Assegurar-se de que são cobradas somente receitas inscritas no orçamento da entidade;
- Avaliar o sistema de controlo interno implantado e concluir se o mesmo proporciona fiabilidade da informação financeira e operacional, salvaguarda da receita, conformidade dos procedimentos com as leis, regulamentos e políticas, uso económico e eficiente e cumprimento das metas;
- Identificar riscos associados ao processo de receitas, desde arrecadação até a sua utilização ou entrega;
- Identificar os controlos-chave implantados, avaliar a sua operacionalidade e formular recomendações visando a melhoria dos procedimentos;
- Identificar os mecanismos de registo e controlo implantados pela Instituição para o lançamento, liquidação, cobrança, contabilização, encaminhamento à Direcção da Área Fiscal (DAF) e/ou utilização, e prestação de contas das receitas;
- Avaliar o cumprimento, pela instituição, dos princípios e normas em vigor sobre a gestão, controlo e execução do OE em relação às suas receitas.

**ii. Receitas Tributárias <sup>4</sup>**

- Aferir sobre o grau de cumprimento dos objectivos organizacionais e metas predefinidas pela Autoridade Tributária (AT);
- Avaliar o sistema de controlo interno instituído nas unidades de cobrança da AT;
- Aferir sobre o desempenho das unidades orgânicas da AT.
- Identificar os controlos-chave implantados, avaliar a sua operacionalidade e formular recomendações visando a melhoria dos procedimentos;
- Aferir sobre a regularidade fiscal dos contribuintes e verificação do cumprimento das obrigações tributárias, contribuindo para o combate à fuga e evasão fiscal;
- Aferir sobre o desempenho da Administração Tributária no que respeita ao processo de fiscalização tributária;
- Verificar o tratamento dado às infracções tributárias;
- Avaliar a adequação das diligências da Administração Tributária no âmbito da recuperação de dívidas tributárias;
- Avaliar a integridade e justiça na actuação da Administração Tributária;
- Propor correcções à matéria colectável, consubstanciada em liquidações adicionais de impostos;
- Identificar os comportamentos fiscais de risco.

<sup>4</sup> Nos termos da Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho, constituem receitas tributárias, o IVA, IRPC, IRPS, ICE, ISPC, SISA, Direitos Aduaneiros, entre outras.

## b) Critérios de controlo interno

### i. Receitas gerais

- Existência de um dispositivo legal de criação das receitas e/ou definição dos procedimentos de arrecadação, distribuição e utilização;
- Todos os recebimentos de receitas em numerário (ou depositado na respectiva conta bancária) devem ter em contrapartida um recibo numerado sequencialmente;
- O produto da cobrança deve ser registado em diário de caixa e depositado no banco no dia útil imediatamente a seguir ao da cobrança;
- Deve existir um sistema de escrituração em livros e/ou aplicativos informáticos apropriados;
- Os movimentos de entrada e saída na conta bancária de receita devem ser objecto de registo no livro de controlo de conta bancária e mensalmente conciliados com os respectivos extractos;
- Deve existir segregação de funções entre quem cobra, quem tem a custódia, quem regista os diversos livros e quem efectua as conciliações bancárias;
- Deve-se proceder a rotatividade dos cobradores, fiscais, tesoureiros, recebedores e demais técnicos que intervêm na cobrança para evitar viciação de processos;
- Deve haver uma correlação entre as receitas e os factores que lhes determinam, para avaliar a razoabilidade dos montantes contabilizados;
- Devem ser feitas, pela entidade, conciliações das receitas entre: Liquidação – Cobrança – Depósito no banco – entrega à Direcção da Área Fiscal (através de guias de receita).

### ii. Receitas Tributárias

- O cadastro de contribuintes encontra-se actualizado, sendo que os Sujeitos Passivos que cessaram as suas actividades ou não apresentam as suas declarações fiscais, devem ser expurgados do sistema de cadastro;
- Os contribuintes devem ser enquadrados em função do nível da sua actividade económica, sendo que os respectivos critérios de enquadramento se encontram definidos nos Códigos sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas ou Singulares, conforme os casos;
- Nas unidades de cobrança deve ser instituído o “Gestor de Contribuinte”;
- Cada Gestor de Contribuinte é responsável em gerir uma carteira de contribuintes, designadamente, no que se refere ao cumprimento das suas obrigações fiscais;
- Anualmente deve existir um Plano de Actividades de Fiscalização Tributária. A selecção dos contribuintes a serem fiscalizados deve obedecer os critérios definidos no respectivo regulamento;
- As provas/evidências da realização da fiscalização tributária interna e externa são os verbetes de fixação e o relatório de fiscalização;
- Os contribuintes colectivos devem entregar anualmente as declarações de rendimentos e de informação contabilística e fiscal, e proceder ao pagamento do IRPC devido a final e pagamentos por conta e especial por conta, quando devidos;

- Os contribuintes singulares devem entregar anualmente as declarações de rendimentos e de informação contabilística e fiscal (quando se tratar de rendimentos empresariais e profissionais), e proceder ao pagamento do IRPS devido a final e pagamentos por conta, quando devidos;
- Os sujeitos Passivos de IVA estão obrigados a entregar, em função do seu regime, uma declaração periódica e efectuar o pagamento do IVA;
- Os Sujeitos Passivos do ISPC são obrigados a entregar, trimestralmente, uma declaração e efectuar o pagamento do imposto, quando devido;
- Os processos do contencioso fiscal devem ser tramitados de acordo com o preceituado no Regulamento do Contencioso de Contribuições e Impostos;
- Os processos executivos devem ser tramitados em obediência ao Código das Execuções Fiscais;
- Os Recebedores de Fazenda e os Tesoureiros das Alfândegas devem possuir livros de registos regulamentares e processos de contas do exactor;
- Mensalmente, devem ser elaborados Processos de Contabilidade;

### 1.11.2.4. Contratação pública

#### a) Objectivos da auditoria

- ✓ Aferir sobre a capacidade da unidade gestora e executora de aquisições em suprir as necessidades da entidade de forma eficiente, eficaz e pontual;
- ✓ Identificar os controlos-chave implantados, avaliar a sua operacionalidade e formular recomendações visando a melhoria dos procedimentos;
- ✓ Avaliar o cumprimento da legislação sobre a contratação de empreitada de Obras Públicas, Fornecimento de Bens e Prestação de Serviços ao Estado.
- ✓ Identificar os riscos associados ao processo de contratação pública relacionados a identificação da necessidade, processos de adjudicação, contratação, aquisição e recepção dos bens ou serviços prestados.

#### b) Critérios de controlo interno

- Devem existir UGEA e comissões de recepção formalmente nomeadas e que efectivamente funcionem;
- As entidades devem ter um plano de aquisições previamente aprovado;
- Deve existir transparência, documentação e critérios claros para avaliar as propostas dos concorrentes, de modo a assegurar a competitividade;
- Devem ser feitas reconciliações entre as especificações técnicas dos documentos de concurso e o Cadastro de Bens e Serviços;
- Devem ser feitas reconciliações entre os preços dos bens e serviços contratados e os preços de referência;
- Deve haver um sistema eficiente de arquivo dos processos de adjudicação e de aquisição; e
- Deve haver arquivo de correspondência trocada entre a entidade e a Unidade Funcional de Supervisão de Aquisições (UFSA) e o Tribunal Administrativo relativamente aos processos de contratação e adjudicação.

### 1.11.2.5. Despesas

#### 1.11.2.5.1. Bens e serviços

##### a) Objectivos da auditoria

- ✓ Avaliar o sistema de controlo interno implantado e concluir sobre se o mesmo proporciona Fiabilidade da informação financeira e operacional; Salvaguarda dos bens adquiridos; Conformidade dos procedimentos com as leis, regulamentos e políticas; Uso económico e eficiente dos recursos e Cumprimento das metas (eficácia);
- ✓ Identificar os riscos associados aos processos de despesas incluindo a solicitação dos bens/serviços, recepção dos mesmos, cabimentação, liquidação, pagamento e prestação de contas sobre as despesas;
- ✓ Avaliar as actividades de aquisição, recepção, conferência e armazenamento de bens e serviços, e
- ✓ Identificar os controlos-chave implantados, avaliar a sua operacionalidade e formular recomendações visando a melhoria dos procedimentos.

##### b) Critérios de Controlo interno

- Deve existir uma segregação de funções no processo da realização da despesa, nomeadamente, funções de requisição, de compra, de recepção e conferência, de armazenamento e de pagamento;
- Aquisição de bens e serviços em fornecedores com contratos visados pelo Tribunal Administrativo, salvo em caso de fiscalização sucessiva;
- Existência de uma informação-proposta previamente autorizada pela entidade competente, fundamentando a necessidade da aquisição, em concordância com o plano de aquisições;
- Solicitação de bens e serviços aos fornecedores através da requisição externa devidamente autorizada;
- Realização de procedimentos de verificação das quantidades e especificações dos bens na recepção em comparação com as requisições, para assegurar a recepção de bens efectivamente solicitados, e
- Pagamento de facturas de fornecimento de bens ou prestação de serviços baseado em declarações de conformidade ou relatórios de fiscalização.

#### 1.11.2.5.2. Demais despesas com pessoal

##### a) Objectivos da Auditoria

- ✓ Aferir se os pagamentos efectuados pela entidade são legais e devidos aos beneficiários, nas seguintes rubricas: Ajudas de custo dentro ou fora do país; Renda de casa; Representação para pessoal; Subsídio de combustível e manutenção de viatura; Suplemento de salários e remunerações; Subsídio de funeral; Subsídio de telefone e Outras; e
- ✓ Identificar os riscos associados aos processos de pagamento das despesas nas rubricas das demais despesas com o pessoal.

##### b) Critérios de controlo interno

- ✓ Pagamento de ajudas de custo dentro do país suportado por uma requisição interna devidamente autorizada e guias de marcha com as datas de chegada e partida, averbadas pela entidade visitada, e com declaração de conformidade do beneficiário;
- ✓ Pagamento de ajudas de custo fora do país suportado por informação proposta e requisições internas (ou de fundo) devidamente autorizadas, comprovativos de viagem (talão de embarque e cópia do passaporte) e relatório de viagem ou declaração de conformidade do beneficiário;

- ✓ Pagamentos de subsídios de renda de casa a indivíduo cuja função lhe confere o direito de residência do Estado ou da Entidade, conforme as políticas e regulamentos aprovados;
- ✓ Pagamento de subsídio de representação a indivíduos cuja lei lhe confere o direito, no montante aprovado;
- ✓ Pagamento de subsídio de funeral suportado por informação proposta e cópia de certidão de óbito do funcionário ou familiar elegível para o efeito (cônjuge, ascendentes, descendentes (incluindo enteado e adoptado) até 18 anos de idade ou 25 anos em caso de estudantes universitário, e
- ✓ Pagamento de despesas com telefone a pessoas cujas funções lhes conferem o direito, nos montantes previstos para a função.

#### 1.11.2.5.3. Salários e remunerações

##### a) Objectivos da auditoria

- ✓ Aferir se os pagamentos efectuados em salários e remunerações pela entidade são os devidos aos beneficiários;
- ✓ Identificar os riscos associados aos processos de recrutamento do pessoal, registo e comunicação de efectividade, pagamento de abonos e descontos;
- ✓ Analisar a situação actual do pagamento de vencimentos e organização de recursos humanos;
- ✓ Aferir sobre a conformidade de processamento e pagamentos de vencimentos;
- ✓ Aferir sobre o cumprimento dos objectivos e metas planificados no âmbito da contratação e a gestão e controlo dos recursos humanos e financeiros da entidade;
- ✓ Avaliar a eficácia do sistema de controlo interno implantado, no que concerne a:
  - *Inserção do Pessoal no sistema de pagamentos;*
  - *Remoção pontual do pessoal desvinculado;*
  - *Atribuição de subsídios e regalias inerentes a cargos de direcção e chefia, e remoção dos mesmos no termo do mandato;*
  - *Atribuição de bônus especial, subsídios de localização e de adaptação, baseada na verificação de existência de condições objectivas e legais para a sua consecução.*

- ✓ Aferir sobre o pagamento de abonos de horas extraordinárias e de segunda turma (docentes) atento à proposta prévia de beneficiários devidamente autorizada; e
- ✓ Identificar os controlos-chave implantados, avaliar a sua operacionalidade e formular recomendações visando a melhoria dos procedimentos.

##### b) Critérios de controlo interno

- ✓ Existência de um quadro de pessoal aprovado;
- ✓ Nomeação do pessoal de acordo com o respectivo quadro;
- ✓ Só pessoas legalmente nomeadas ou contratadas e em serviço efectivo devem receber vencimento;
- ✓ O recrutamento e fixação de remunerações devem ser autorizados e responder às necessidades do sector de acordo com os critérios estabelecidos por lei;
- ✓ Existência de evidências documentais que suportam as alterações dos dados do pessoal com impacto no salário;
- ✓ Os vencimentos devem ser pagos tendo em consideração a efectividade gerada. Para isso, os

mapas de efectividade devem estar em concordância com os registos de assiduidade nos respectivos livros de Ponto;

- ✓ Os valores abonados devem estar em conformidade com as regras em vigor;
- ✓ As pessoas que cessam ou suspendem seu vínculo laboral com a entidade, transferidas e falecidas devem ser imediatamente retiradas da folha de pagamento;
- ✓ A entidade deve possuir procedimentos de análise da execução orçamental das rubricas de salários e remunerações, identificação e justificação de eventuais desvios; e
- ✓ Deve-se obedecer ao princípio de segregação de funções nos controlos-chave de processamento de salário bem como do respectivo pagamento, à excepção do Agente de Conformidade (AGC);

#### 1.11.2.5.4. Pensões (segurança social e previdência social)

##### a) Objectivos da Auditoria

- ✓ Avaliar o sistema de controlo interno implantado sobre o fundo de pensões e concluir se o mesmo proporciona:
  - Fiabilidade da informação financeira e operacional;
  - Salvaguarda dos recursos;
  - Conformidade dos procedimentos com as leis, regulamentos e políticas;
  - Uso económico e eficiente dos recursos; e
  - Realização dos resultados estratégicos e operacionais (eficácia).
- ✓ Identificar os riscos associados aos fundos de pensões desde a sua arrecadação, contabilização, utilização e prestação de contas;
- ✓ Identificar os riscos associados ao processo de pensões desde o ingresso dos beneficiários no sistema de pensões até ao pagamento dos pensionistas;
- ✓ Certificar-se de que a fixação das pensões tem sido resultante da ocorrência de factos determinantes, nos termos da legislação aplicável;
- ✓ Assegurar-se de que os pagamentos efectuados são os devidos aos beneficiários; e
- ✓ Identificar os riscos associados aos processos de fixação e pagamento de pensões desde o ingresso dos indivíduos ao sistema, o cálculo dos valores devidos e o pagamento a pessoas certas.

##### b) Riscos comuns

- Uso indevido do valor (receita) do fundo de pensões;
- Descaminho e apropriação de fundos;
- Aplicação de fundos em projectos não autorizados;
- Má contabilização dos fundos recebidos;
- Utilização da receita na fonte;
- Pagamento simultâneo de salário e pensão;
- Duplicação de registos;
- Inserção no sistema e pagamentos a pessoas indevidas;
- Pagamento a pessoas não autorizadas;
- Cálculos mal efectuados;
- Processamento e pagamento de pensões de beneficiários falecidos, e
- Defraudação por apropriação indevida dos recursos do Estado.

##### c) Critérios de controlo interno

- A entidade possui banco de dados de todos os trabalhadores/funcionários que descontam para o fundo de pensões, identificados com um número único (de contribuinte ou NUIT);
- As contribuições (descontos de trabalhadores/funcionários) recebidas são creditadas associadas ao número do contribuinte/NUIT do trabalhador/funcionário;
- As contribuições dos trabalhadores/funcionários são depositadas/creditadas unicamente em conta(s) bancária(s) específica(s);
- Os montantes destas contas são integralmente transferidos para uma conta única centralizadora, antes da sua utilização em despesas;
- Os valores da conta bancária centralizadora são transferidos para contas específicas da entidade, nomeadamente: **pagamento de pensões** (de cada unidade pagadora), despesas com o pessoal, despesas de funcionamento e investimento institucional, investimento de capital e poupança;
- No momento de admissão dos indivíduos ao sistema de pensões, são constituídos processos individuais dos beneficiários contendo os documentos para aquisição do direito de pensão, conforme a legislação aplicável;
- Os dados do processo são comparados com os constates no banco de dados dos contribuintes para verificação da sua existência, identidade pessoal, tempo de serviço e satisfação dos encargos para a pensão;
- Os indivíduos são devidamente enquadrados nas modalidades de pensões a que têm direito, segundo o facto determinante da qualidade de pensionista (aposentação, sobrevivência, de sangue, por serviços excepcionais e relevantes prestados ao País, ...);
- Determinação das circunstâncias que decorre a aposentação serem alheias à vontade do funcionário ou agente, como do próprio Estado, na qual resulta na incapacidade de prestar serviços;
- Existência de procedimento de verificação de desactivação no sistema de salário dos indivíduos admitidos no sistema de pensões;
- Existência de procedimento de fixação da pensão com base no último salário, ou média aritmética do salário dos últimos dois anos e no tempo de serviço prestado;
- Existência de segregação de funções e uma divisão de responsabilidade entre as seguintes entidades/ funções:
  - Verificação do processo de admissão dos beneficiários no sistema de pensões;
  - Autorização do ingresso;
  - Processamento das folhas de pagamento;
  - Liquidação dos montantes a pagar;
  - Realização de pagamentos, e
  - Realização de procedimentos de prova de vida.
- Suspensão automática de processamento de pensões, após duas faltas consecutivas; e
- Realização de procedimento de prestação de prova de vida anual dos pensionistas.

### 1.11.2.6. Património

#### a) Objectivos da auditoria

- ✓ Avaliar o sistema de controlo interno implantado e concluir se o mesmo proporciona fiabilidade da informação e operacional; salvaguarda dos bens e conformidade dos procedimentos com as leis, regulamentos e políticas;
- ✓ Avaliar as actividades de gestão, manutenção, inventariação e controlo físico dos bens afectos à Instituição;
- ✓ Identificar os controlos-chave implantados, avaliar a sua operacionalidade e formular recomendações visando a melhoria dos procedimentos;
- ✓ Identificar os riscos associados ao processo de salvaguarda do património que inclui a aquisição, a recepção, o registo e inventariação, utilização e manutenção; e
- ✓ Avaliar o cumprimento da legislação sobre gestão e controlo do património do Estado.

#### b) Riscos comuns

##### ➤ Descaminho de bens

#### c) Critérios de controlo interno

- Deve existir inventário dos bens com os respectivos custos unitários, ano de aquisição e localização;
- Devem ser realizadas verificações físicas, elaborados os respectivos relatórios periódicos e aprovados pela gestão. Os desvios devem ser investigados pela gestão da entidade;
- Deve existir um registo dos movimentos dos bens duradouros e a respectiva actualização no inventário;
- Deve existir um processo de furto ou roubo dos bens, que deverá incluir, a participação à polícia, o resultado da investigação e as medidas tomadas;
- Os custos totais dos bens duradouros adquiridos devem estar de acordo com a respectiva rubrica orçamental;
- Deve existir um sector responsável pela área do património;
- Deve existir segregação de funções entre Património – UGEA – Contabilidade – Tesouraria - Aprovisionamento;
- Devem existir infra-estruturas adequadas (armazém, economato, etc.) para prevenir vários tipos de perdas de stocks;
- Para salvaguarda dos consumíveis deve haver livro de entrada, ficha de controlo de stock e ficha de prateleira;
- Para bens abatidos, a entidade deve possuir processo de abate, contendo a relação de bens ociosos ou incapazes, o despacho de nomeação da comissão de verificação da incapacidade e a comunicação da unidade intermédia ou supervisora do Subsistema do Património e termos de entrega; e
- Existência de procedimentos de controlo sobre o pagamento de viaturas em processo de alienação.

### 1.11.2.7. Tecnologias de informação e comunicação

A auditoria a tecnologia de informação deve ser encarada sob cinco prismas, nomeadamente (i) Controlos Organizacionais e Operacionais (ii) Desenvolvimento, Aquisição e Manutenção de Sistemas, (iii) Infra-estrutura e *Data Center* (iv) Segurança Física e Lógica e (v) Base de Dados.

### i. Controlos Organizacionais e Operacionais

#### a) Objectivos da auditoria:

- ✓ Avaliar o controlo interno, promover a eficiência das operações e impulsionar maior adesão às normas, políticas e procedimentos administrativos prescritas pela gestão com maior foco na responsabilidade.

#### b) Critérios de controlo interno:

- Devem estar definidas normas, políticas e procedimentos administrativos para as actividades das TI (por exemplo: normas e procedimentos para a aquisição e utilização de equipamentos de *hardware e software*);
- A área das TI deve dispor de um plano de actividades e orçamento financeiro actualizado, para o seu funcionamento, devendo o mesmo estar integrado no orçamento global da organização;
- Deve existir um plano de formação profissional de todos os técnicos das TI e dos utilizadores do equipamento e aplicativos;
- Deve estar definido um plano de carreira profissional para os técnicos que sejam responsáveis pelo funcionamento do sistema de informação;
- Deve ser implementado o princípio de segregação de funções na área das TI;
- Devem estar definidas com clareza as funções e responsabilidades dos técnicos das TI;
- As funções e os cargos devem ser adequados à qualificação dos técnicos existentes;
- Devem existir contractos com os fornecedores para a manutenção do *hardware* e do *software*;
- Deve estar definido um mecanismo para avaliar os custos das actividades do departamento de informática; e
- Devem estar identificados e diferenciados os processos mais importantes da organização e os seus recursos, para que em casos de desastres, ser possível recuperar convenientemente.

### ii. Aquisição, Desenvolvimento e Manutenção de Sistemas

#### a) Objectivos da auditoria

- ✓ Analisar o estudo de viabilidade económica, operacional e técnica para implementação do sistema;
- ✓ Analisar a documentação dos sistemas, quer concebidos localmente quer adquiridos;
- ✓ Avaliar a operacionalidade/funcionalidade, tecnologia, pós-venda, segurança e análise de custo e benefícios, quando se trata de uma aquisição externas; e
- ✓ Avaliar os procedimentos para alteração das aplicações, sejam elas de manutenção, melhorias ou mesmo substituição total de recursos informáticos.

#### b) Critérios de controlo interno

- Devem estar estabelecidos critérios e procedimentos para elaboração da especificação, visando dar suporte a projectos de novos sistemas ou mudanças nos sistemas existentes;
- Devem estar estabelecidas rotinas e procedimentos para revisão da especificação e codificação dos programas relativos a novos projectos ou alterações, por pessoal apropriado (por exemplo: analistas, líderes de projecto, operação, segurança e suporte);

- Os utilizadores devem ser envolvidos no processo de selecção, especificação ou modificação de sistemas;
- Em projectos de desenvolvimento interno e manutenção de sistemas, devem estar definidas rotinas e procedimentos para determinar as prioridades, assim como estar sujeitas aos padrões de programação aplicáveis ou outros usados pela organização;
- Devem estar estabelecidas rotinas e procedimentos de teste para os novos sistemas, assim como para os que sofreram mudanças, antes de aprovados e implantados; e
- A documentação do sistema em funcionamento (desenho, especificação, arquitectura, aceitação, utilizador, administração, etc.) deve ser mantida actualizada, para atender às necessidades tanto do usuário, assim como do pessoal da manutenção e processamento de dados.

### iii. Infra-estrutura e Data Center

#### a) Objectivo da auditoria

- ✓ Avaliar se as configurações feitas ao equipamento de rede (*router, firewall, switch, access points, entre outros*), computadores, *data center*, servidores, etc., observam o recomendado pelas boas práticas.

#### b) Critérios de controlo interno

- Devem estar estabelecidos procedimentos e políticas para a gestão da rede;
- A estrutura da rede deve estar documentada (planta de projecto);
- Devem ser estabelecidos mecanismos de controlo do *hardware* e *software* que garantam a segurança e integridade dos dados no ambiente de rede e dos recursos físicos que a compõem, bem como limitar e controlar o acesso aos programas e dados;
- Devem estar estabelecidas rotinas para o restabelecimento da rede após interrupções inesperadas;
- As instalações do *data-center* devem estar localizadas, considerando a possibilidade de ocorrência de inundações e proximidade a pólos geradores de fogo (tanque de combustível, depósito de papeis, cozinhas), áreas com radiações electromagnéticas e outras de elevado perigo;
- Deve ser feito o controlo contínuo tanto da temperatura assim como da humidade, nas áreas de processamento de dados (*data-center*);
- O *data-center* deve estar protegido por um sistema de detecção e extinção de incêndios;
- A infra-estrutura do *data-center* deve dispor de um sistema alternativo de alimentação de energia eléctrica, compatível com a energia consumida;
- Devem existir contratos para a utilização de *hardware* e de *software*, bem como para a manutenção dos mesmos, e
- Os equipamentos no *data-center* devem ser alimentados por uma energia limpa (*Ups*).

### iv. Segurança Física e Lógica

#### a) Objectivo da auditoria

- ✓ Avaliar o controlo sobre acesso físico e lógico aos elementos que compõem o sistema de informação, tais como bases de dados, *hardware*, *software*,

sistemas/aplicações, redes, procedimentos, ou seja, tudo o que regula e faz funcionar a organização do ponto de vista das TI.

#### b) Critérios de controlo interno

##### 1) Segurança Lógica

- Devem estar estabelecidas políticas que forneçam directrizes para a implementação de normas de segurança de informação;
- Devem estar implementadas políticas e procedimentos para a atribuição ou modificação do nível de acesso;
- A organização deve dispor de um *software* de controlo de acesso, que detecte a tentativa de intrusão de pessoas não autorizadas, e restringindo o acesso dos usuários somente aos recursos necessários (dados, programas, transacções, etc.) para executar as suas funções de trabalho;
- Deve estar estabelecida uma norma para a utilização de *softwares* em redes locais;
- Devem estar implementados os níveis de segurança de informação recomendada em termos de complexidade e níveis de confidencialidade;
- Área das TI deve ter estabelecida e implementada uma política para a criptografia dos dados;
- Deve ser feita a rotatividade dos operadores que se ocupam do processamento das operações mais delicadas, e
- Deve estar implementada uma segurança correcta e eficaz através do desenvolvimento de um misto de controlos digitais e controlos físicos no sentido de proteger toda a plataforma informática da instituição; quer aplicações quer componentes físicas.

##### 2) Segurança física

- Deve estar instalado um sistema de detenção e extinção de incêndios nas unidades de processamento;
- Os equipamentos e instalações das TI devem estar assegurados contra riscos (incêndio, roubo...);
- As instalações devem ser sujeitas a inspecções periódicas pela empresa seguradora ou pelos bombeiros;
- A área das TI deve ter uma lista com nomes, telefones e endereços da Polícia, dos Bombeiros, de empresas de manutenção, do responsável pela segurança total do sistema de informação, guardado em lugar visível e de fácil acesso;
- Deve existir um plano de contingência que possibilite a segurança do sistema de informação, em casos de catástrofes;
- Deve existir um gerador de corrente eléctrica que suporte o funcionamento da unidade de processamento de dados;
- A organização deve ter pessoal de vigilância devidamente treinado para intervir no domínio das TI, em casos de emergência;
- Devem estar definidas as condições de limpeza e de higiene que devem existir no *data-center*;
- A documentação de segurança deve ter cópias em local seguro;
- Devem ser realizadas acções de formação relativa a prevenção de acidentes no domínio da informática; e
- Equipamento ou material informático com propriedades magnéticas, deve estar armazenado ou arrumado de modo a não afectar outros equipamentos.

## v. Base de Dados

### a) Objectivo da auditoria

- ✓ Avaliar os controlos implantados para a administração da base de dados, administração de dados, controlos de acesso, dicionário de dados, sua disponibilidade, recuperação e, integridade da Base de Dados;

### b) Critérios de controlo interno

- O acesso à base de dados deve ser controlado por um *software* específico, devendo existir a figura de administrador de base de dados;
- A organização deve ter contracto de manutenção e apoio técnico à utilização do *software* de gestão da base de dados;
- A gestão da base de dados deve estar sujeita a normas, políticas e procedimento de funcionamento;
- Os *logs* da base de dados devem ser analisados pelo responsável pela segurança do SI;
- É crucial que seja feito, de forma periódica, o *backup* da base de dados e do log das transacções, e uma das cópias conservada em lugar geograficamente distante, como é o caso de uma outra cidade, para assegurar que em caso de catástrofes naturais (como o cismo) a informação seja recuperada;
- Os arquivos de *backups* devem ser testados no sentido de se aferir a qualidade e o seu estado;
- A transferência de ficheiros da base de dados na ligação entre os computadores terminais e o servidor (*upload e download*) deve ser feita com recurso a um *software*;
- A capacidade das unidades de discos deve ser suficiente para suportar as bases de dados;
- Deve existir um ambiente de testes da base de dados para permitir que os analistas e programadores usem-no em casos de alterações feitas as aplicações, e
- Os técnicos da administração de dados devem ter a formação suficiente para dar o suporte necessário aos utilizadores, analistas e programadores.

### 1.11.3. Evidência

Uma parte importante do trabalho do auditor consiste em obter evidência de auditoria para poder fundamentar as suas conclusões. Uma vez que raramente se analisam todas as informações acerca da entidade auditada, é essencial que as técnicas de compilação de dados e de amostragem sejam cuidadosamente escolhidas e sejam suficientes para detectar adequadamente todos os erros e irregularidades materialmente relevantes. De acordo com o IIA - Norma 2330, os auditores devem documentar adequadamente as informações relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados do trabalho de auditoria.

#### a) Classes de evidência

Segundo a fonte de obtenção, a evidência de auditoria pode ser classificada em:

##### i. Evidência física

A evidência física obtém-se mediante a inspecção ou observação física. A inspecção efectua-se relativamente a determinados bens do activo (numerário em cofre, *stocks* em armazém, bens patrimoniais, etc.). A inspecção de activos tangíveis proporciona evidência sobre a sua existência, mas não sobre sua propriedade.

A observação consiste em ver como são desenvolvidas na prática as funções cometidas aos vários intervenientes num processo. A observação é sobretudo importante na confirmação do levantamento do controlo interno ou quando um processo ou procedimento não é susceptível de comprovação posterior.

A evidência física deverá ser documentada sob forma de memorandos, resumindo os assuntos inspeccionados ou observados, nomeadamente, mapas, gráficos, fotografias ou amostras reais.

##### ii. Evidência documental

A evidência documental é aquela obtida dos exames de escrituras, contratos, documentos comprobatórios (registos contabilísticos, contratos, cartas, facturas, etc.) e informações prestadas por pessoas de dentro e de fora da entidade auditada, sendo que a evidência obtida de fontes externas adequadas é mais fidedigna que a obtida na própria organização sob auditoria. O exame destes registos e documentos proporciona distintos graus de evidência segundo a natureza da fonte e a eficácia dos controlos internos.

As três categorias mais importantes de evidência documental que proporcionam ao auditor distintos graus de confiança são a:

- Produzida e mantida pela entidade;
- Produzida por terceiros e em poder da entidade, e
- Produzida e mantida por terceiros.

##### iii. Evidência analítica

Consiste em cálculos, comparações, estudo de índices e tendências, assim como a investigação de variações e transacções não habituais.

##### iv. Evidência electrónica

Evidência electrónica trata-se de informações geradas, armazenadas ou transmitidas em formato digital e que pode ser utilizada como papel de trabalho apresentando-se de várias formas, tais como correio electrónico, fotografias, vídeo, áudio, páginas *web*, dentre outros.

Um dos grandes desafios actualmente é estabelecer uma gestão de acesso eficaz tanto do ponto de vista operacional como de *compliance* (conformidade). Para isso, é necessário integrar gestão de identidades, segregação de funções, análises de risco, procedimentos de autenticação, autorização, inclusão e revogação de acessos, assim como um conjunto de ferramentas tecnológicas que permitam o controlo de acesso em vários ambientes, sistemas e aplicativos.

O papel do auditor é de verificar a eficácia dos controlos e procedimentos existentes assegurados pela segregação de funções no uso das tecnologias de informação e comunicação apontando, por um lado, deficiências e irregularidades que possam comprometer a segurança e o desempenho organizacional e, por outro, recolhendo evidências através dessas tecnologias para suportar as suas conclusões.

##### v. Testemunho

O testemunho consiste em declarações escritas ou orais de indivíduos da entidade auditada e outras pessoas em resposta a perguntas e/ou entrevistas. Os testemunhos podem não ser conclusivos e devem ser sustentados por outras formas de informação, quando possível.

No caso das declarações orais, o auditor deve gerar um auto de declarações que deve ser assinado por ele e pelo declarante.

##### vi. Confirmações

A confirmação consiste em obter a comprovação, normalmente por escrito, de uma determinada informação. Pode ser conseguida através de certidões ou de circularizações.

### b) Propriedades das Evidências

As evidências devem atender a certos requisitos legais, de acordo com a legislação de cada país, podendo se destacar as seguintes propriedades:

**Admissíveis** – no caso em que reúnem condições de ser apresentadas em órgãos judiciais. A legislação de cada país pode especificar de forma diferente o que é admissível em um tribunal, por exemplo: as provas obtidas por meio de peritos;

**Autênticas** - são aquelas exaradas com as formalidades legais pelas autoridades públicas nos limites das suas competências com assinatura reconhecida pelo notário ou com o selo do respectivo serviço. Por exemplo: escritura pública, certidão de registo predial, título de propriedade, etc., e

**Confiáveis** - os procedimentos de recolha e análise devem ser obtidos através de técnicas de auditoria geralmente aceites e que aplicados por qualquer outro auditor conduzam aos mesmos resultados. A evidência deve ser clara e de fácil compreensão ao destinatário da informação. Por exemplo: as ordens de pagamento geradas no ambiente *e-SISTAFE* são geradas por um funcionário com perfil autorizado por um oficial público.

#### 1.11.4. Papéis de Trabalho

Os papéis de trabalho documentam as informações obtidas, as análises realizadas e apoiam as conclusões e os resultados do trabalho. Os papéis de trabalho são preparados pelo auditor e examinados pela gestão da auditoria interna (IIA - PR 2330-1).

Os papéis de trabalho deverão permitir que qualquer auditor, sem prévio envolvimento na auditoria, chegue às mesmas conclusões expressas no relatório.

Os papéis de trabalho poderão ser em papel, suportes magnéticos (*flash disk*, CD, DVD) ou outros suportes.

A gestão da auditoria deverá definir políticas sobre o tipo, a classificação e a salvaguarda dos papéis de trabalho.

Os papéis de trabalho normalizados (por exemplo questionários e programas de auditoria) podem melhorar a eficácia de uma auditoria e facilitar a delegação do trabalho de auditoria.

##### 1.11.4.1. Finalidade dos papéis de trabalho

Os papéis de trabalho servem para:

- Ajudar no planeamento, realização e revisão das auditorias;
- Fornecer o suporte principal para o relatório de auditoria;
- Facilitar revisões por terceiros;
- Fornecer uma base para o controlo de qualidade das auditorias;
- Documentar se os objectivos do trabalho foram alcançados;
- Ajudar no desenvolvimento profissional dos auditores; e
- Demonstrar o cumprimento das Normas de Auditoria.

##### 1.11.4.2. Conteúdo dos papéis de trabalho

Os papéis de trabalho devem ser completos e constituir o suporte das conclusões alcançadas. Poderão incluir, entre outros, os seguintes elementos:

- Documentos de planeamento e programas de auditoria;
- Questionários/*checklists* de controlo, fluxogramas e narrativas;
- Memorandos de entrevistas;
- Informação sobre a instituição auditada (por exemplo organograma e descrição de funções);
- Cópias de contratos e acordos importantes;

- Resultados de procedimentos analíticos de auditoria;
- Relatório de auditoria e os comentários da Direcção (contraditório), e;
- Matriz das recomendações.

##### 1.11.4.3. Qualidade dos papéis de trabalho

Os papéis de trabalho deverão ser:

- **Completo e exacto**, de forma a poderem documentar os factos comprovados, as avaliações e conclusões, e mostrar a natureza e alcance do trabalho;
- **Claros, compreensíveis e detalhados**, de forma a não necessitarem de esclarecimentos adicionais para a compreensão da sua finalidade, fontes, natureza e suficiência do trabalho realizado e pertinência das conclusões;
- **Relevantes**, de modo a que somente incluam assuntos de importância para os objectivos da auditoria.

No caso em que os papéis de trabalho são gerados pelo auditor, os mesmos devem conter determinados requisitos, designadamente:

- **Cabeçalho**: Contendo o nome da entidade auditada, o exercício económico, a codificação e referência do papel de trabalho e uma breve descrição do seu conteúdo;
- **Identificação**: Iniciais dos auditores responsáveis pela sua elaboração e revisão, as respectivas datas e assinaturas;
- **Fonte**: Indicação da origem da informação obtida, fazendo referência dos documentos base e/ou às pessoas que a facilitaram;
- **Explicação**: Comentários sobre o trabalho realizado, assinalando os objectivos prosseguidos e as provas levadas a cabo para sua consecução;
- **Alcance do trabalho**: Indicação da unidade usada para as quantias e valores, tamanho das amostras e a forma da sua obtenção;
- **Informação geral**: Sobre problemas deparados, deficiências encontradas, aspectos a aprofundar em auditorias posteriores, alterações a introduzir ao programa de trabalho etc.;
- **Conclusões**: Exposição sucinta dos resultados obtidos e opinião final sobre o trabalho realizado; e
- **Referências**: Indicação das folhas de trabalho relacionadas, de acordo com um sistema de referências cruzadas que permita a sua revisão.

Cada área deve ser referenciada de forma a permitir o encadeamento entre os vários aspectos e a facilitar a consulta, podendo ser utilizado um código de uma ou mais letras.

##### Exemplo:

A área de Bens e Serviços pode ser referenciada com o código “BS” e a numeração dos papéis de trabalho começará em BS/0 (para a folha resumo com as conclusões), seguindo-se depois uma numeração sequencial BS/1, BS/2 BS/3 ....BS/n.

- **Símbolos**: são um auxiliar e podem ser diversos. Os símbolos utilizados deverão ser explicados na parte inferior do respectivo papel e devem ser mantidos ao longo de toda auditoria.

##### Exemplos:

- T – soma conferida
- Y – multiplicação conferida
- TT – somas horizontais e verticais conferidas

**Exemplos:**

Dados seleccionados para a testagem:

Lista de Fornecedores				
Fornecedor	Produto	Quantidade	Preço Unitário	Total
A	Agrafos	5	100,00	<b>500,00</b>
B	Resma de papel	12	300,00	<b>3.600,00</b>
C	Toner	3	150,00	<b>450,00</b>
<b>Total</b>				<b>4.550,00</b>
				T

Folha de Salário				
Trabalhador	Salário	Subsídio	Abono de família	Salário bruto
A	7.500,00	1.200,00	700,00	<b>9.400,00</b>
B	8.600,00	1.500,00	900,00	<b>11.000,00</b>
C	11.000,00	2.000,00	1.200,00	<b>14.200,00</b>
<b>Total</b>	<b>27.100,00</b>	<b>4.700,00</b>	<b>2.800,00</b>	<b>34.600,00</b>
	T	T	T	TT

**1.11.4.4. Organização dos papéis de trabalho**

Os papéis de trabalho devem ser organizados em pasta corrente e pasta permanente:

**a) Pasta corrente**

A pasta corrente engloba toda a documentação relativa a cada auditoria específica, tais como o programa de auditoria, o registo das análises e conclusões do trabalho desenvolvido, cópia das demonstrações financeiras e dos relatórios de outras auditorias. O conteúdo da referida pasta pode ser agrupado em:

- Programa de trabalho – documento escrito destinado a servir de guia à execução dos testes de conformidade e substantivos; e
- Mapas de trabalho – documentos de evidência dos testes ou procedimentos efectuados pelo auditor assim como das suas conclusões.

Os papéis de trabalho da pasta corrente podem ser organizados em conformidade com os aspectos abaixo descritos, relativos as fases do processo de auditoria:

- Planeamento;
- Avaliação do Sistema de Controlo Interno;
- Procedimentos de auditoria efectuados, a informação obtida e as conclusões alcançadas;
- Revisão do trabalho;
- Relatório; e
- Acompanhamento das recomendações (a posterior).

**b) Pasta permanente**

Esta pasta engloba toda a informação que o auditor considera importante e que tenha de ser consultada ao longo das auditorias em curso e futuras, tal como:

- Informação geral sobre a instituição auditada;
- Estatuto orgânico e regulamentos internos;
- Quadro de pessoal;
- Descrição da organização (organograma);
- Planos estratégicos e programas;
- Legislação específica do Sector;
- Descrições dos sistemas e rotinas de controlo interno;

- Contratos e acordos celebrados pela instituição;
- Relatórios de auditoria interna e externa;
- Lista de contas bancárias, e
- Outros relatórios (avaliação do risco, etc.).

**1.11.4.5. Arquivo**

Os arquivos de trabalho de auditoria são propriedade da organização e, por isso mesmo, devem, em geral, permanecer sob controlo da actividade de auditoria interna e a eles deverão ter acesso somente do pessoal autorizado.

Cada unidade de auditoria deve criar e implementar um sector de gestão do arquivo cuja política de protecção deverá ser superiormente definida. O arquivo deve ser centralizado e permitir a localização rápida e eficiente das informações referentes a cada processo de auditoria. Os códigos das pastas deverão ser os mesmos das acções constantes da Programação do Controlo Interno.

A política de protecção do arquivo deve incluir as condições de segurança dos arquivos, a restrição de acesso, a protecção contra incêndio e humidade, e cópia de segurança.

**1.12. Supervisão**

A supervisão é essencial para garantir a consecução dos objectivos de auditoria e a manutenção da qualidade do trabalho (IIA – Norma 2340, PR 2340-1). Uma supervisão e um controlo adequado são, assim, sempre necessários, independentemente da competência individual dos auditores.

A supervisão deve ser orientada tanto para o conteúdo como para o método de auditoria, em todas as fases do processo de auditoria, sendo exercida pelo chefe da equipa ou por um auditor designado para o efeito, e visa garantir que:

- Os membros da equipa de auditoria tenham uma clara compreensão do plano da auditoria;
- A auditoria seja realizada de acordo com as normas e práticas estabelecidas;
- O plano de auditoria e os métodos e procedimentos nele especificados sejam seguidos;
- O cronograma do trabalho seja cumprido e os objectivos da auditoria sejam alcançados;

- Os papéis de trabalho contenham informações probatórias que fundamentem adequadamente todas conclusões, recomendações e pareceres; e
- O relatório de auditoria contenha todas conclusões, recomendações e pareceres pertinentes.

Todo o trabalho de auditoria deve ser revisto pelo chefe da equipa ou por um auditor designado para o efeito, à medida que se vai cumprindo cada fase da auditoria, de modo a garantir que:

- As avaliações e conclusões estejam fundamentadas e adequadamente documentadas;
- Os erros, deficiências e factos excepcionais foram convenientemente identificados, documentados e sanados ou levados ao conhecimento do supervisor da equipa de auditoria; e
- As alterações e melhorias da auditoria em curso sejam identificadas e registadas, a fim de serem consideradas nos planos de auditorias futuras, de formação e treinamento do pessoal.

### 1.13. Comunicação dos Resultados

#### 1.13.1. Relatório de Auditoria

Todas as acções de auditoria terão necessariamente como produto final um instrumento adequado para a tomada de decisões sobre os seus resultados, assumindo geralmente a forma de relatório.

O relatório constitui a face visível de todo o trabalho realizado, pelo que a sua utilidade está relacionada com a sua capacidade de transmitir informações úteis em tempo oportuno.

Os relatórios devem ser precisos, objectivos, claros, concisos, construtivos, completos e tempestivos (IIA – Norma 2420).

Assim, os relatórios de auditoria devem comportar os seguintes atributos:

- **Precisos** – são livres de erros e distorções e são fiéis aos factos fundamentais;
- **Objectivos** – são justos, imparciais e neutros, e são o resultado de um julgamento justo e equilibrado de todos factos e circunstâncias relevantes;
- **Claros** – são facilmente compreendidos e são lógicos, evitam linguagem técnica desnecessária e fornecem todas as informações significativas e relevantes;
- **Concisos** – são directos ao ponto e evitam elaboração desnecessária, detalhes supérfluos, redundância e excesso de palavras;
- **Construtivos** – são úteis ao cliente do trabalho e à organização e conduzem à melhorias onde sejam necessárias;
- **Completos** – não omitem nada do que seja essencial à audiência alvo e incluem todas informações significativas e relevantes e as observações que dão suporte às conclusões e recomendações; e
- **Tempestivos** – são oportunos e práticos, dependem da importância do ponto, permitem a administração tomar as decisões correctivas e apropriadas.

A estrutura do relatório deve ser a mais adequada a cada situação concreta. No entanto, deve obedecer a uma estrutura básica mínima que assente nos seguintes pontos: introdução, resultados, conclusões, recomendações.

Os auditores internos deverão, de forma clara e sucinta, além de expressar a sua opinião (elemento indispensável do relatório), identificar a natureza e o objecto do trabalho, descrever as responsabilidades dos órgãos de gestão e as suas próprias, bem como o âmbito do trabalho realizado.

Quando o relatório for extenso (mais de 30 páginas de conteúdo) deve conter um sumário executivo para permitir que rapidamente

o leitor entenda a mensagem que se pretende transmitir. Nesse caso, é desejável utilizar as principais conclusões como sumário executivo, mas também incluir em resumo, as recomendações mais importantes. O sumário executivo não é apenas uma cópia e colagem das constatações e conclusões, mas uma leitura destas, permitindo fácil percepção do conteúdo do relatório.

#### 1.13.2. Procedimento de Contraditório

As UAI, tendo em vista os objectivos de rigor, transparência, operacionalidade e eficácia, devem conduzir as suas intervenções em observância ao princípio de contraditório, afigurando-se como um direito incontornável da entidade auditada.

O procedimento de contraditório consiste em dar a conhecer a entidade auditada os resultados preliminares da auditoria, com vista a obter pronunciamento ou esclarecimentos adicionais sobre os factos arrolados.

Um contraditório informal deve ser efectuado no decurso e no final do trabalho de campo para permitir aproximar a versão do relatório a enviar para efeitos de contraditório formal, evitando a contestação dos resultados da auditoria pela entidade auditada.

#### 1.14. Monitorização e Avaliação das Recomendações

A acção de auditoria só será eficaz se produzir os efeitos desejados no que tange a implementação das recomendações e outras medidas preconizadas. Assim, deverá ser efectuado um acompanhamento das recomendações e medidas implementadas pelos organismos ou entidades visadas, com o objectivo de suprimir as irregularidades relatadas e efectivar as boas práticas recomendadas.

Desta feita, a entidade auditada deve, no prazo fixado na matriz de recomendações e remetido pela nota de envio juntamente com o relatório de auditoria, dar o ponto de situação do cumprimento das recomendações constantes do mesmo e o Plano de acção referente às recomendações não cumpridas.

O processo será proposto para encerramento logo que as recomendações estejam implementadas. De referir que pela sua importância, esse acompanhamento, em caso de acções de auditoria recorrentes, poderá constituir o ponto de partida para o trabalho a efectuar seguidamente.

### Métodos e Técnicas de Auditoria

#### 1.15. Técnicas de Entrevista

Um dos métodos que o auditor interno pode empregar com o objectivo de obter informação sobre a entidade auditada e sobre as rotinas de controlo interno é através de entrevistas, sendo de destacar as seguintes:

- Entrevista estruturada** - é uma entrevista com perguntas predeterminadas, seguindo um roteiro preestabelecido e aplicada a pessoas seleccionadas. A entrevista estruturada possibilita comparações e permite maior controlo sobre a qualidade dos dados colectados.

Uma alternativa a entrevista estruturada é o *questionário* enviado a entidade auditada com objectivo de efectuar o levantamento do sistema de controlo interno. Este procedimento tem a vantagem, por um lado, de fornecer a possibilidade de os gestores da entidade auditada se auto-avaliarem sobre as áreas/processos cujo controlo se mostra insuficiente e, por outro, a desvantagem de limitar o âmbito na medida em que as questões colocadas podem não focar outros aspectos relevantes. O auditor deve prestar atenção às questões com respostas previsíveis, pois abrem a possibilidade de o entrevistado escolher as respostas que melhor lhe convêm.

- Entrevista aberta** – É aquela em que não existem respostas predefinidas. O entrevistador introduz o tema e o entrevistado tem liberdade de analisar

e desenvolver o tema. É uma forma de explorar amplamente as questões colocadas.

- c) **Entrevista semiestruturada** – Este tipo de entrevista combina perguntas abertas e fechadas (predeterminadas). Um conjunto de questões é definido, mas o entrevistador pode dirigir a discussão para o assunto de interesse, para elucidar questões e respostas não claras. Este tipo de entrevista é utilizado quando é desejável delimitar o volume das informações.

A técnica da entrevista semiestruturada pode ser utilizada pelos auditores internos no encontro inicial com a entidade a ser auditada.

### 1.16. Técnicas de Amostragem

Amostragem é a selecção de uma amostra em determinada população, de acordo com o método apropriado e estudo dos elementos (unidades de amostragem) que a compõem, com vista a emitir um parecer sobre o total dessa população (OEI-CPLP, 2009).

A amostragem em auditoria, quer seja estatística ou não estatística, é o processo de selecção de parte de uma população (amostra), usando as características dessa amostra para retirar conclusões sobre a população. Ou seja, é a aplicação de procedimentos de auditoria a menos de 10% dos itens de uma rubrica das demonstrações financeiras, com o objectivo de avaliar as características dessa rubrica (Almeida 2014, 222).

Amostragem em auditoria é o processo de aplicação de procedimentos de auditoria a uma parte da população (amostra) para emitir uma opinião sobre a totalidade da população (universo) (Sawyer, 437).

Ao analisar uma parcela da população o auditor aceita o risco de que a amostra seleccionada não representa verdadeiramente a população, ou seja, que as características projectadas da amostra não sejam as que seriam encontradas, caso a amostra fosse alargada ou a população inteira fosse analisada.

“A amostra e os resultados da amostra devem ser analisados em termos de materialidade, razão, causas e efeito real ou potencial.” (Sawyer, 437)

O maior desafio para os auditores internos ao realizar os seus trabalhos reside na escolha do (1) **tipo**, (2) **tamanho**, (3) **método de selecção da amostra** apropriados e (4) **como avaliar os resultados** das análises em termos dos objectivos dos procedimentos da auditoria (Sawyer, 438). Esta decisão deverá ser tomada na fase de programação dos trabalhos.

*De acordo com o Ponto 153 das Normas de Controlo da INTOSAI “Os resultados, conclusões e recomendações de auditoria devem ter por base informações probatórias. Dado que os auditores raramente têm a oportunidade de tomar em consideração toda a informação relativa à entidade auditada, é fundamental que as técnicas de recolha de dados e de amostragem sejam cuidadosamente seleccionadas”.*

O trabalho de auditoria, em consequência da quantidade e complexidade da informação, não é integral. Para obter informações probatórias adequadas, relevantes e de custo razoável, a auditoria deverá incidir sobre uma amostra que lhe permita obter uma segurança aceitável na emissão da sua opinião.

A amostra tem que ser representativa do universo, do qual o auditor procura tirar as conclusões. Sendo representativa, a amostra pode ser usada para obter evidência relativamente ao funcionamento do sistema de controlo interno e quanto à validade das operações registadas.

#### 1.16. Tipos de Amostragem

Conforme os objectivos da análise e os procedimentos a serem efectuados, o auditor pode considerar adequado basear as suas análises em amostragem aleatória ou não aleatória.

### 1.16. A amostragem aleatória

É a que ocorre quando todos os elementos da população em análise têm a mesma possibilidade de serem escolhidos para a amostra. Por isso, procura representar o mais próximo possível a população em que foi extraída e quanto mais larga for a amostra mais representativa se torna. A amostragem aleatória pode ser estatística ou não estatística.

- i. **Amostragem estatística** é aquela em cuja determinação do tamanho da amostra, a selecção dos itens que a integram e a avaliação dos resultados se fazem por métodos matemáticos, baseados no cálculo de probabilidade e inferência estatística. A amostragem estatística permite a medição do risco de amostragem, ou seja, o risco de a amostra seleccionada não representar a população que se pretende analisar. A amostragem estatística pode ser (a) por números aleatórios, (b) estratificada, (c) agrupada ou (d) sistemática ou por intervalo;
- ii. **Amostragem não estatística** é o processo cuja determinação do tamanho da amostra e a avaliação dos resultados é baseada num critério subjectivo, tal como na análise de risco e no juízo profissional. A amostragem não estatística pode ser por (a) por números aleatórios, (b) estratificada ou (c) agrupada.

Na selecção de amostras aleatórias, três regras básicas devem ser observadas:

- Conhecer a população, uma vez que as conclusões serão baseadas em amostras retiradas apenas dessa população;
- Definir a unidade de amostragem conforme os objectivos da auditoria; e,
- Permitir que todos os elementos da população tenham possibilidade igual (ou conhecida) de serem escolhidos.

#### a. Amostragem por números aleatórios

É aquela cuja selecção de todos os elementos da amostra se baseia em algoritmos informáticos ou tabelas de dígitos cientificamente aleatorizadas. Considera-se a mais passível de resultar em amostra mais representativa, no entanto difícil de usar em análise de documentos não numerados ou organizados de forma sequencial.

#### b. Amostragem estratificada

É utilizada quando se observa significativas variações dentro da população, havendo necessidade de criar-se dois ou mais subgrupos da população, ou estratos, com elementos com características mais semelhantes, donde serão tomadas as amostras, resultando em amostras mais eficientes, ou seja, com menos variância. A baixa variabilidade dos elementos de cada estrato resulta em maior representatividade dos seus elementos, o que reduz o número de itens necessários para obter a representatividade necessária da população.

A decisão sobre, como estratificar, quantos estratos e que elementos agrupar, depende do julgamento do auditor, embora existam *softwares* que o possam fazer. Estratificada a população, dependendo das circunstâncias, os elementos da amostra podem ser seleccionados por números aleatórios ou por intervalos.

Exemplo:

*Suponhamos que o auditor pretenda estimar o consumo de combustível para uma frota de 1000 viaturas. Se todas as viaturas da frota tiverem a mesma característica (cilindrada, ano de fabrico, estado de conservação, uso), provavelmente bastaria uma amostra de uma unidade para estimar o consumo mensal da frota. Mas*

se existirem variações na frota, por exemplo viaturas pesadas de carga, ligeiras de carga, ligeiras de passageiros, viatura novas e com mais de 5 anos, etc., efectuar a estimativa de consumo de combustível, requer análise de consumo de cada estrato.

### c. Amostragem em bloco ou agrupada

É o processo utilizado para seleccionar amostra de registos ou documentos dispersos ou espalhados de tal modo que a utilização de simples números aleatórios absorveria muito tempo. Consiste em seleccionar aleatoriamente um bloco/grupo de registos/documentos e analisá-los na totalidade ou por amostragem. Se a selecção do grupo e/ou da amostra dentro do grupo for aleatória, então a amostragem pode ser considerada aleatória, assumindo-se que todos os elementos tiveram a mesma possibilidade de serem escolhidos.

Exemplo:

Bloco	N.º da factura
1.º	25 a 74
2.º	289 a 338
3.º	660 a 709
4.º	909 a 958

### d) Amostragem sistemática (ou por intervalos)

Quando os elementos da amostra são seleccionados por intervalos. A sua utilização requer observância de três princípios básicos, nomeadamente (1) que todos os elementos da população estejam presentes e disponíveis para a amostragem, uma vez que a opinião da auditoria sairá unicamente da população em análise, (2) que o primeiro elemento no processo de selecção seja tomado aleatoriamente, dado que se trata de amostragem aleatória, e (3) que o auditor efectue dois ou mais processos de selecção na população (começos múltiplos) para evitar que algum viés ou padrão específico da população afecte a selecção, e todos com o elemento inicial aleatório.

- O intervalo amostral é dado pela fórmula  $i = \frac{N}{n}$ , em que N é o número da população e n é tamanho da amostra que se pretende colher;
- Seleccionar o item de começo a partir, por exemplo, de números aleatórios (sendo este número obrigatoriamente menor que o do intervalo), e
- Determinar os itens seguintes da amostra adicionando, sucessivamente, o intervalo ao item de começo.

Este método é mais utilizado nas médias e grandes organizações, quando o auditor deposita uma certa margem de confiança no sistema de controlo interno, podendo aplicar-se, na realização dos testes de conformidade e outros.

### Exemplo:

Suponhamos que o número de facturas emitidas durante um determinado período foi de 1000 (N), numeradas de 1 a 1000, e que se pretende seleccionar 200 (n) para a realização do teste, de onde resulta que o intervalo (i) será 5. Se a factura de começo tiver o número 4 (seleccionado aleatoriamente) a segunda factura a testar será a que tiver o número 9 (4+5) e assim sucessivamente até serem testadas todas as 200.

Para evitar que certos padrões afectem a representatividade da amostra (por exemplo: a entidade adoptou o procedimento de supervisionar as 10 primeiras facturas de cada mês), o auditor pode optar por realizar três começos, todos de forma aleatória, conforme os passos a seguir:

- Multiplicar o intervalo da amostra (i= 5) por 3 e obter 15.
- Escolher três números de partida aleatoriamente, todos menores que 15, (suponhamos 4, 9, 13).

Os elementos da amostra serão:

Começo	1.º Elemento	2.º Elemento	3.º Elemento	4.º Elemento	Sucessivamente
1.º	4	19	34	49	x+15
2.º	9	24	39	54	x+15
3.º	13	28	43	58	x+15

### 1.161.2. A amostragem não aleatória, dirigida ou intencional

É a que é utilizada quando o auditor tem suspeita de existência de erros ou manipulações sérias, e pretende colher evidência que sustente a sua suspeita ou apurar o máximo de elementos com as características suspeitas. Não sendo amostragem aleatória, o auditor não pode extrapolar as conclusões obtidas a partir das amostras colhidas intencionalmente para toda a população. A amostragem dirigida pode ser (a) agrupada, (b) fortuita ou casual, (c) julgamento, (d) pára e avança ou (e) descoberta.

#### a) Amostragem não aleatória agrupada ou em bloco

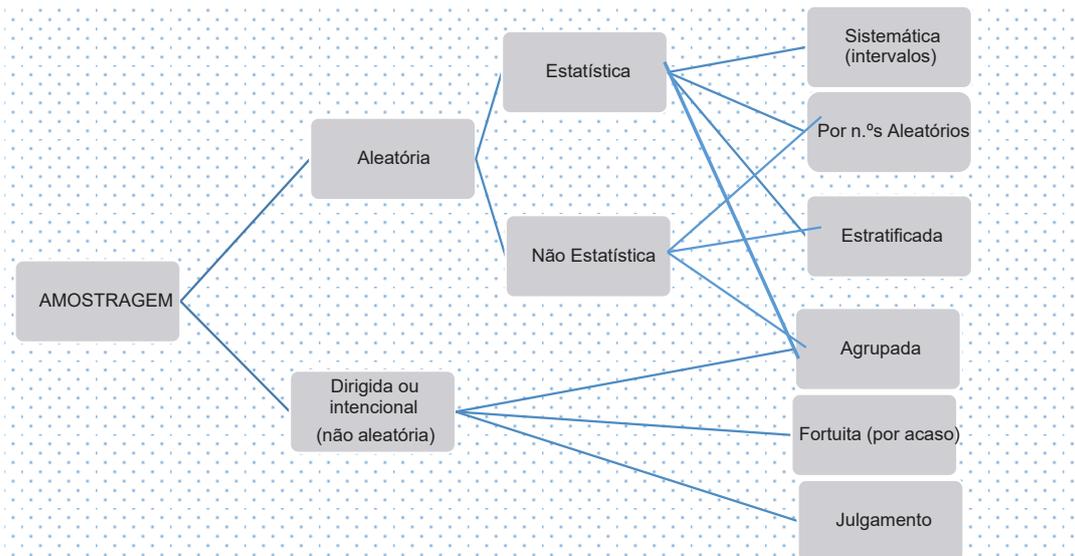
A amostragem agrupada já foi abordada na amostragem aleatória. A única diferença reside no facto de a escolha do grupo ou bloco objecto a ser analisada, poder ser por métodos subjectivos ou intencionais, por exemplo, o grupo que o auditor julgue possuir muitas transacções.

#### b) Amostragem fortuita ou casual

A amostragem casual consiste na selecção de elementos da amostra por acaso, sem se preocupar com viés ou representatividade.

### Exemplo:

Na selecção de amostragem por acaso de facturas, o auditor pode tomar qualquer factura que estivesse imediatamente disponível, independentemente de informações tais como o número de factura, o fornecedor, o local de venda, o valor de venda ou a quantidade de bens vendidos.



### 1.16.2. Plano Amostral

Consoante os objectivos da auditoria, o tamanho da amostra pode ser determinado por julgamento do auditor ou por cálculos estatísticos. Em muitas situações de auditoria, amostras grandes ou calculadas estatisticamente são desnecessárias.

Após levantamento preliminar do sistema de controlo interno, o auditor pode ficar impressionado com a qualidade do mesmo e sentir-se confortável em rever uma amostra de dois ou três elementos, tomados casualmente, para testar a funcionalidade dos controlos. No entanto, segundo Sawyer (2005), se o auditor quiser ter certeza razoável da eficácia do controlo interno, não deverá depositar confiança em testes de amostras com menos de 30 elementos, pois somente a partir de 30 elementos é que a amostra começa a adoptar as características da população. Por conseguinte, uma amostra de 30 a 40 elementos fornece uma segurança suficiente de que o sistema funciona com eficácia razoável.

Se o auditor quiser objectivamente medir a confiabilidade dos resultados da sua amostra, deverá necessariamente utilizar a amostragem estatística.

Assim a escolha do tipo de amostragem depende do objectivo do teste e da natureza dos dados ou características a serem avaliadas. Algumas amostras podem ser avaliadas sob mais de uma abordagem. O auditor deve seleccionar cuidadosamente a abordagem ou combinação de abordagens que tararão os resultados pretendidos da maneira mais eficiente.

#### 1.16.2.1. Planos de natureza da variável

Conforme o objectivo do teste e da natureza dos dados em análise, ou seja, da característica específica da população sobre a qual o auditor pretende avaliar, este pode decidir pela: (1) amostragem de atributos, (2) amostragem pára-e-avança; (3) amostragem de descoberta; (4) amostragem de variáveis; (5) amostragem de unidade monetária, ou (6) amostragem de julgamento.

##### 1.16.2.1.1. Amostragem de atributos

A amostragem de atributos é utilizada para variáveis discretas, ou seja, para estimar a taxa de ocorrência ou não ocorrência de uma determinada característica de interesse (atributo) na população. Em geral, o auditor usa este tipo de amostragem em testes de controlo para verificar se os procedimentos de controlo interno estabelecidos são ou não adequados, dado que estes actuam sobre todas as transacções da mesma forma, em regra, independentemente da dimensão do universo. Sendo a resposta

dos testes do tipo “sim-ou-não”, “certo-ou-errado”, “conforme ou não-conforme”, o teste visa determinar quantos elementos tem a característica de não-conformidade.

#### a) Amostragem de descoberta

Amostragem de descoberta é uma forma de amostragem de atributo usada quando haja suspeita de ocorrência de muito poucos desvios (não-conformidades), mas que sejam críticos. Os resultados da amostragem de descoberta não podem ser avaliados estatisticamente, se houver desvios na amostra.

O tamanho da amostra é calculado de modo a incluir pelo menos uma instância de um desvio, se os desvios ocorrerem na população a uma dada taxa.

Este tipo de amostragem é chamado de descoberta porque o auditor examina os elementos de amostra até que descubra um erro, o que o leva a considerar o controlo interno inadequado. É utilizada na análise de uma população em que existe suspeita de fraude ou pouca ocorrência de poucos erros, mas muito significativos, como nos casos de folhas de pagamento de salários que contenham trabalhadores fictícios, lista de abastecimentos de combustíveis com viaturas fictícias; duplicação de pagamentos, entrada não autorizada de mercadoria, etc.

A descoberta de um erro fará com que o auditor considere o controlo interno inadequado. A Amostragem de Descoberta é indicada para um propósito especial e limitado.

Contrasta com a Amostragem por Atributos, que permite avaliar a condição de uma população inteira mediante o exame de uma amostra. A amostragem de descoberta é utilizada para fornecer alta probabilidade de evidência produtiva de que existem certos acontecimentos numa população, ainda que ocorram a alguma taxa mínima.

É mais um procedimento de investigação que de auditoria, muito útil quando o auditor deseja determinar se um tipo particular de discrepância significativa ocorreu, ou uma fraqueza séria existe no sistema de controlo, a amostragem de descoberta é a técnica ajustada.

#### b) Amostragem pára-ou-avança (amostragem sequencial)

Amostragem pára-ou-avança (amostragem sequencial) é usada com o objectivo de reduzir o tamanho da amostra, quando o auditor acredita que a taxa de erro na população é baixa. Assim, examina apenas elementos de amostra suficientes para se assegurar de que a taxa de desvio está abaixo de uma taxa específica em um nível de confiança específico, podendo alterar (expandir) o nível de confiança em estágios. Como o tamanho da amostra não é fixo, (Gleim, 2016).

### 1.16.2.1.2. A amostragem de variáveis

A amostragem de variáveis é utilizada quando se pretende avaliar variáveis contínuas, ou seja, características qualitativas de um universo, com determinado nível de confiança. Em geral, este tipo de amostragem é utilizado em testes substantivos com o objectivo de determinar a razoabilidade dos registos contabilísticos, obter informações sobre se um valor declarado, está significativamente deturpado.

Assim a amostragem de variáveis é utilizada para critérios materiais, onde o auditor pode determinar um nível de confiança específico, uma faixa que inclui o valor real. Nestas amostragens, tanto o limite superior como o inferior são relevantes, uma vez que um saldo pode ser supre ou subvalorizado.

Segundo (Gleim, 2016) os auditores podem aplicar as seguintes técnicas de amostragem: (a) Média por Unidade não Estratificadas, (b) Média por Unidade Estratificada, (c) Estimativa de Diferença e (d) Estimativa de Proporção.

#### a. Cálculo do tamanho da amostra estatística

Para calcular o tamanho da amostra, é necessário primeiramente conhecer a população, e em seguida determinar o *nível de confiança ou fiabilidade* pretendido, a precisão desejada e a variabilidade encontrada na população. Seja:

N – tamanho da população;

n1 – tamanho da amostra para uma população infinita;

n2 – tamanho real da amostra (após uma população finita);

Z – factor de confiança correspondente ao nível de confiança pretendido;

r – taxa de erro esperada;

p – precisão pretendida.

Teremos:

$$n_1 = \frac{Z^2 \times r \times (1 - r)}{p^2}$$

$$n_2 = \frac{n_1}{1} + \frac{n_1}{N}$$

#### Exemplo:

Suponhamos que a população era constituída por 1 000 documentos e que o auditor pretendia um nível de confiança de 95% e uma precisão de +/-3%. Suponhamos, ainda que a taxa de erro esperada, com base na experiência passada, foi estabelecida em 5%. Qual é o tamanho da amostra a seleccionar?

Um nível de confiança de 95% corresponde com um factor de confiança (factor Z) de 1,96. O nível de confiança é dado através de tabelas pré-calculadas. A primeira fórmula resulta num tamanho inicial de 203 elementos (tamanho para uma população muito grande)

$$n_1 = 1,96^2 \times 0,05 \times (1 - 0,05) / 0,03^2 = 203$$

$$n_2 = 203 / 1 + (203 / 1000) = 168$$

Resposta: O tamanho da amostra = 168 documentos.

**O tamanho máximo para uma amostragem é sempre 203 documentos**

### 1.16.3. Erros Comuns de Amostragem Cometidos pelos Auditores

1. Selecção de amostra de facturas pagas apenas num único mês e emitir opinião sobre todas as facturas pagas no ano;

2. Selecção de amostra de comprovativos de viagens internas e emitir opinião sobre todas as viagens incluindo as internacionais;

3. Selecção de amostra de pagamentos acima de um certo montante emitir opinião sobre todos os pagamentos mesmo abaixo do montante mínimo definido; e

4. Selecção de amostra do inventário de uma unidade e emitir opinião sobre o inventário de todas as unidades da organização.

Cada uma destas projecções, a menos que seja devidamente qualificada, está errada e sem suporte. Quando a população e a amostra são adequadamente definidas, a confiança e a abordagem da auditoria aumenta.

### 1.17. Procedimentos Analíticos

Os auditores internos deverão fundamentar as conclusões e resultados do trabalho com base em análises e avaliações adequadas.

Os procedimentos analíticos de auditoria proporcionam ao auditor interno um meio eficiente e eficaz de efectuar uma avaliação da informação obtida num trabalho de auditoria. A avaliação resulta da comparação da informação existente na entidade auditada (condição) com expectativas (critério) desenvolvidas pelo auditor ou existente na indústria/sector. Os procedimentos analíticos de auditoria são úteis na identificação, entre outros aspectos, de:

- Diferenças não esperadas;
- Ausência de diferenças quando esperadas;
- Erros potenciais;
- Irregularidades potenciais ou actos ilegais, e
- Outras transacções ou factos não recorrentes ou não usuais.

Os procedimentos analíticos de auditoria podem incluir:

- Comparação de informação do **período corrente** com informação similar de **períodos anteriores**;
- Comparação dos dados de execução com o orçamento ou previsão;
- Estudo das relações entre a **informação financeira** e a **informação não financeira** apropriada (por exemplo: custos com o pessoal com alterações no número médio de empregados);
- Estudo de **relações** entre elementos de informação (por exemplo: flutuação dos custos financeiros comparada com alterações nos saldos do passivo remunerado);
- Comparação da informação da unidade com a informação similar de **outras unidades** da organização;
- Comparação da informação da entidade com a informação da indústria/sector na qual a organização opera; e
- *Benchmarking*, que consiste em comparar aspectos de desempenho da entidade com as melhores práticas da classe ou indústria/sector em que opera.

Os procedimentos analíticos de auditoria poderão ser efectuados utilizando **valores monetários, quantidades físicas, rácios ou percentagens**.

Os procedimentos analíticos de auditoria incluem, mas não se limitam, à análise de regressão, de rácios ou de tendências, testes de razoabilidade, comparações entre períodos homólogos, comparação com orçamentos, previsões e informação económica externa.

Os procedimentos analíticos de auditoria auxiliam o auditor interno na identificação de condições que possam necessitar de procedimentos subsequentes de auditoria. Os auditores internos devem utilizar procedimentos analíticos de auditoria no planeamento da auditoria de acordo com as linhas de orientação contidas na secção 2200 das normas do IIA.

Os procedimentos analíticos de auditoria devem também ser utilizados durante os trabalhos para avaliar a informação de suporte dos resultados da auditoria. Os auditores internos deverão considerar os seguintes factores para verificar a necessidade da utilização dos procedimentos analíticos de auditoria:

- A importância da área a ser analisada;

- A adequação do sistema de controlo interno;
- A disponibilidade e a fiabilidade da informação financeira e não financeira;
- A precisão de que os resultados dos procedimentos analíticos de auditoria podem ser previstos;
- A disponibilidade e a comparação da informação referente a indústria/sector na qual a organização opera; e
- A medida em que outros procedimentos, de trabalhos de auditoria já realizados, proporcionam um suporte para os resultados desta auditoria.

Quando os procedimentos analíticos de auditoria identificam resultados ou relações inesperadas, os auditores internos deverão avaliar esses resultados ou relações.

O exame e a avaliação dos resultados ou relações inesperadas, resultantes da aplicação de procedimentos analíticos de auditoria, deverão incluir inquéritos à gestão e a aplicação de outros procedimentos de auditoria até que os auditores internos se assegurem de que os resultados e relações estão suficientemente explicados.

Os resultados ou relações que não forem convenientemente explicados devem ser comunicados aos níveis adequados da gestão. O auditor interno pode recomendar a tomada de acções apropriadas, dependendo das circunstâncias.

### Instrumentos de Auditoria

Para executar com eficiência os trabalhos de auditoria, os auditores socorrem-se de diversos instrumentos orientadores que garantem a cobertura de todas as áreas e processos a auditar, bem como o efectivo alcance dos resultados.

#### 1.18. Programa de Trabalho

Um programa de trabalho é um documento que lista os procedimentos a serem seguidos durante o trabalho de auditoria, e destinados a alcançar o plano. Em geral, os programas de trabalho são desenvolvidos por área.

De acordo com as normas internacionais, os auditores internos deverão desenvolver programas de trabalho de forma a alcançar os objectivos previstos.

Os programas de trabalho deverão estabelecer os procedimentos para a identificação, análise, avaliação e registo da informação durante a sua execução. Estes deverão ser aprovados antes do início da auditoria, e quaisquer ajustamentos deverão ser aprovados atempadamente (IIA - Norma 2240.A1).

Os instrumentos associados aos programas de trabalho são as Listas de Verificação ou questionários.

#### 1.19. Lista de Verificação

A Lista de Verificação (*checklist*) é o instrumento mais utilizado, tanto pelos auditores internos como externos. Consiste numa série de questões acerca de aspectos básicos do sistema e, no geral, uma resposta negativa evidencia uma fraqueza no controlo. Este instrumento ajuda a assegurar que todos os pontos básicos de controlo são considerados na auditoria.

A Lista de Verificação tem uma função importante de harmonizar a metodologia e assegurar um processo uniforme com qualidade suficiente e também indica quais partes da auditoria devem ser priorizadas.

#### 1.20. Questionário

O questionário é constituído por uma lista de perguntas colocadas de forma sequenciada e lógica, com finalidade de orientar o auditor na execução de uma entrevista, tendo em vista apurar factos ou obter informações que não sejam possíveis por via documental. As perguntas constantes deste documento devem ser cuidadosamente elaboradas, de fácil compreensão, demandando respostas do tipo “sim” ou “não” ou respostas curtas.

O questionário não pode ser confundido com a Lista de Verificação, na medida em que esta, embora comportando também questões, visa orientar todo processo de auditoria, assinalando aspectos que não podem, de modo algum, serem esquecidos.

### Auditoria Interna e A Fraude

#### 1.21. Definição

Fraude são actos ilegais caracterizados por engano, encobrimento ou violação de confiança, perpetradas por indivíduos ou organizações a fim de se obter dinheiro, propriedades ou serviços, para evitar pagamento ou perda de serviço ou para garantir vantagem pessoal ou de negócio. Estes actos não implicam o uso de ameaças, violência ou força física. (IIA – Glossário). A fraude inclui quatro elementos essenciais, a saber:

- Uma declaração materialmente falsa;
- Conhecimento (por parte do perpetrador) de que as declarações são falsas na altura de cometimento;
- Confiança em tais declarações por parte da vítima, e;
- Danos resultantes da confiança depositada nas declarações falsas.

#### 1.22. Identificação da Fraude

O auditor deverá possuir os conhecimentos adequados para avaliar o risco de fraude e a maneira com o qual é gerida pela organização, mas não se espera que disponha da perícia de alguém cuja responsabilidade primária é a detecção e a investigação de fraude (IIA – Norma 1210.A2). A fraude engloba um conjunto de irregularidades e actos ilegais caracterizados pelo engano intencional. Pode ser perpetrada em benefício ou em prejuízo da organização e por pessoas tanto externas ou internas.

A fraude perpetrada em detrimento da organização é geralmente em benefício directo ou indirecto de um empregado, entidade ou outra organização. Citam-se como exemplos:

- Aceitação de suborno;
- Desvio de uma transacção potencialmente proveitosa por um empregado ou terceiro;
- Desfalque, tipificado pela posse indevida de dinheiro, de bens, e falsificação de registos financeiros para dar encobrimento ao acto, tornando assim a detecção difícil;
- Encobrimento ou descrição incorrecta e intencional de factos e dados; e
- Reclamações apresentadas por serviços ou mercadorias não fornecidas à organização.

#### 1.23. Sintomas de Fraude

- Sintoma documental - trata-se de alterações de registos contabilísticos para ocultar a fraude, como por exemplo manter dois livros (factura, entrada, etc.) ou forçar a reconciliação dos livros;
- Estilo de vida – um aumento inexplicável de condição social ou níveis de consumo material do funcionário; e
- Sintoma comportamental – uma mudança drástica no comportamento do funcionário pode indicar ocorrência de fraude.

#### 1.24. Indicadores de Fraude

- Falta de alternância de funcionários em posições delicadas, tais como o manuseio de dinheiro;
- Combinação inadequada de tarefas;
- Cadeias hierárquicas de responsabilidades e prestação de contas pouco claras;
- Vendas ou metas de produção não realistas;
- Um funcionário que se recusa a gozar férias ou recusa a promoção;

- Controlos estabelecidos não aplicados com consistência;
- Altos lucros relatados enquanto os concorrentes deparam-se com crises financeiras;
- Uso excessivo ou não justificado de aquisição de fonte única;
- Aumento nas vendas, desproporcional ao aumento dos custos dos produtos vendidos, e
- Alta rotatividade entre posições de supervisão nas áreas financeira e contabilidade.

### 1.25. Desencorajamento da Fraude

O desencorajamento da fraude consiste nas acções tomadas para dissuadir a ocorrência da fraude e eliminar os focos de oportunidades para que a fraude ocorra. O principal mecanismo para o desencorajamento da fraude é o aprimoramento do controlo. A responsabilidade primária pelo estabelecimento e manutenção do controlo pertence à gestão.

Os auditores internos são responsáveis por ajudar no desencorajamento da fraude, examinando e avaliando a adequação e eficácia do sistema de controlo interno, de acordo com a extensão da exposição ou do risco potencial nos vários segmentos das operações da organização.

Ao executar essa responsabilidade, os auditores deverão, por exemplo, verificar se:

- O ambiente organizacional favorece que se tenha consciência sobre o controlo;
- Estão estabelecidos objectivos e metas organizacionais realistas;
- Existem políticas organizacionais por escrito (por exemplo Código de Ética) que mencionam actividades proibidas e quais as medidas que devem ser tomadas quando se detectam violações;
- Foram estabelecidas e se mantêm políticas apropriadas de autorização de transacções;
- Foram definidas políticas, práticas, procedimentos, relatórios e outros mecanismos para controlar actividades e proteger os activos, particularmente nas áreas de elevado risco;
- Os canais de comunicação dão à gestão informação adequada e fidedigna; e
- É necessário fazer recomendações para o estabelecimento ou melhoria de controlos eficazes e com custos aceitáveis para ajudar a desencorajar a fraude.

A investigação consiste na realização de procedimentos extensos necessários para apurar se ocorreu a fraude, o impacto da mesma, os sujeitos e como terá ocorrido. Inclui uma obtenção de evidência material suficiente acerca dos pormenores específicos da fraude detectada. Os auditores internos, advogados, investigadores, pessoal de segurança e outros especialistas da organização, ou externos a ela, são as entidades que normalmente conduzem ou participam em investigação de fraude. Quando um auditor suspeita de actuações incorrectas, deve:

- Avaliar os indícios e decidir se mais acções são necessárias ou se uma investigação deve ser recomendada;
- Avaliar o nível provável e a extensão de cumplicidade da fraude dentro da organização. Tal pode ser crítico para assegurar que o auditor interno evite dar informação a pessoas que possam estar envolvidas ou obter delas informações enganosas;
- Determinar os conhecimentos e o domínio técnico e das matérias necessárias para efectuar a investigação com eficácia. Avaliar as qualificações e experiência dos auditores internos e dos especialistas disponíveis para

participar na investigação de forma a assegurar que o trabalho é conduzido por indivíduos que tem o tipo e o nível apropriados de competência técnica;

- Conceber os procedimentos a seguir para tentar identificar os implicados, a extensão da fraude, as técnicas utilizadas e o motivo da fraude;
- Coordenar as actividades com elementos da gestão, consultor jurídico e outros especialistas, conforme apropriado, durante o curso da investigação; e
- Ter conhecimento dos direitos dos implicados e pessoal suspeito no âmbito da investigação e da reputação das próprias organizações.

Uma vez terminada a investigação, deve-se:

- Verificar se é necessário implementar ou reforçar os controlos para reduzir futuras vulnerabilidades;
- Desenvolver testes de auditoria para facilitar a descoberta de fraudes similares no futuro; e
- Ajudar a cumprir a responsabilidade do auditor interno em manter um conhecimento suficiente da fraude e, desta forma, estar apto a identificar futuros indicadores de fraude.

### 1.26. Comunicação da Fraude

Quando houver indícios de fraude e o auditor tiver certeza razoável, as situações devem ser comunicadas de imediato à gestão superior.

Uma comunicação formal deverá ser emitida na fase de conclusão da investigação e incluindo todas as revelações, conclusões, recomendações e acções correctivas tomadas.

A comunicação sobre a fraude deverá ser submetida ao consultor jurídico para revisão. Nos casos em que o auditor interno pretenda invocar privilégio legal ao implicado, deverá considerar-se a hipótese de submeter a referida comunicação a aconselhamento jurídico.

Devem ser listadas as comunicações, com indícios de fraude, das UAI e com indícios de matéria criminal, as quais devem ser submetidas a apreciação superior, para envio à Procuradoria-Geral da República.

### Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria

As organizações de auditoria, tal como outras organizações profissionais, são susceptíveis de situações de ineficiências no seu desempenho decorrentes da forma organizacional, o fluxo da informação, competência técnica dos colaboradores, incentivos pessoais, perda de foco, entre outras razões.

Algumas unidades de auditoria, ainda que tenham um desempenho eficiente, podem não estar a funcionar de forma eficaz, ou seja, sem conseguirem alcançar os seus objectivos operacionais, de reporte ou de conformidade com as Normas, leis, regulamentos, e até os respectivos planos de actividade.

Para dar impulso ao funcionamento da actividade de auditoria interna, de acordo com a Norma 1300, o auditor-chefe deve desenvolver e manter um Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria (PGQM) que compreenda todos os aspectos relevantes da actividade de auditoria interna.

### 1.27. Objectivos do Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria

Segundo a interpretação da Norma 1300 do IIA, um Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria (PGQM) “é desenhado para permitir uma avaliação da conformidade da actividade de auditoria interna com as Normas e uma avaliação quanto a, se os auditores internos observam o Código de Ética. O programa também avalia a eficiência e a eficácia da actividade de auditoria interna e identifica oportunidades de melhoria” (IIA- Norma 1300: Interpretação).

Assim, segundo *Sawyer* (2005) o PGQM é concebido para:

- Proporcionar uma garantia razoável de que os trabalhos de auditoria são executados em conformidade com as Normas, com o Estatuto de auditoria, e outras normas aplicáveis;
- Assegurar ao auditor-chefe de que os seus subordinados estão a cumprir com as Normas e outros critérios aplicáveis;
- A actividade de auditoria interna funciona de forma eficaz e eficiente; e
- Proporcionar aS partes interessadas a percepção de que a actividade de auditoria interna é fonte de geração de valor e de melhoria das operações da organização.

### 1.28. Objecto de Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria

O PGQM incide sobre todos os aspectos da actividade de auditoria interna, que podem ser vistas em perspectivas macro e micro.

Na perspectiva macro, o PGQM visa avaliar e melhorar aspectos gerais de funcionamento da unidade, o que inclui:

- O modelo organizacional;
- A independência da unidade dentro da estrutura operacional;
- Os métodos de contratação dos auditores;
- Os requisitos de desenvolvimento profissional;
- O planeamento das actividades de auditoria;
- O uso das tecnologias emergentes;
- O emprego de novas metodologias de trabalho;
- A eficácia/alcance das comunicações (relatórios);
- O controlo de projectos de auditoria;
- O esforço em desenvolver relações interpessoais com os clientes;
- Métodos de monitorização, e
- Conformidade com a Missão, Princípios fundamentais, Definição, Código de Ética e as Normas de auditoria interna.

Ao nível micro, a avaliação de qualidade incide sobre aspectos de processos individuais de auditoria, tais como:

- Evidência de entendimento do auditor sobre a operação que auditada;
- Indicação de que o auditor está atento à atitude de gestão do cliente assim como aos factores de controlo relacionados a conformidade, eficácia e eficiência;

- Avaliação de risco, vulnerabilidade e materialidade dos processos do cliente;
- A extensão dos testes realizados conducentes a melhores resultados da auditoria possíveis, sem desperdício de recursos;
- Procedimentos usuais de auditoria para determinar o nível de imaginação e cepticismo profissional esperado do auditor, principalmente em áreas com sinal de problemas potenciais ou onde a supervisão é deficiente; e
- Medições e avaliações contínuas de desempenho (cumprimento do planeamento da auditoria interna, duração do ciclo, recomendações aceites e satisfação do cliente).

### 1.29. A Estrutura de Programa de Avaliação de Qualidade e Melhoria

Segundo a Norma 1300, “O executivo chefe de auditoria deve desenvolver e manter um programa de garantia de qualidade e melhoria que compreenda todos os aspectos da actividade de auditoria interna.”

O Manual de Avaliação de Qualidade do IIA elenca os seguintes elementos comuns em PGQM:

- Um âmbito de avaliação que inclui todos os aspectos da actividade de auditoria interna;
- Uma avaliação de conformidade com as Normas e o Código de Ética;
- Uma avaliação da eficiência e eficácia da actividade de auditoria interna;
- A identificação de oportunidades para melhoria contínua;
- e
- Envolvimento do conselho na supervisão do PGQM.

Uma estrutura é muitas vezes usada para descrever o ambiente completo para desenvolvimento e implementação do PGQM. Para construir uma estrutura integrada de PGQM, um universo de requisitos deve ser considerado, o que inclui o IPPF, legislação e regulamentos aplicáveis ao país/indústria, as expectativas das partes interessadas, o recurso a avaliadores externos independentes, o tamanho da organização, entre outros.

O seguinte exemplo, adaptado do Manual de Avaliação de Qualidade do IIA, apresenta a estrutura (framework) do Programa de Garantia e Melhoria de Qualidade, para as unidades de auditoria interna.

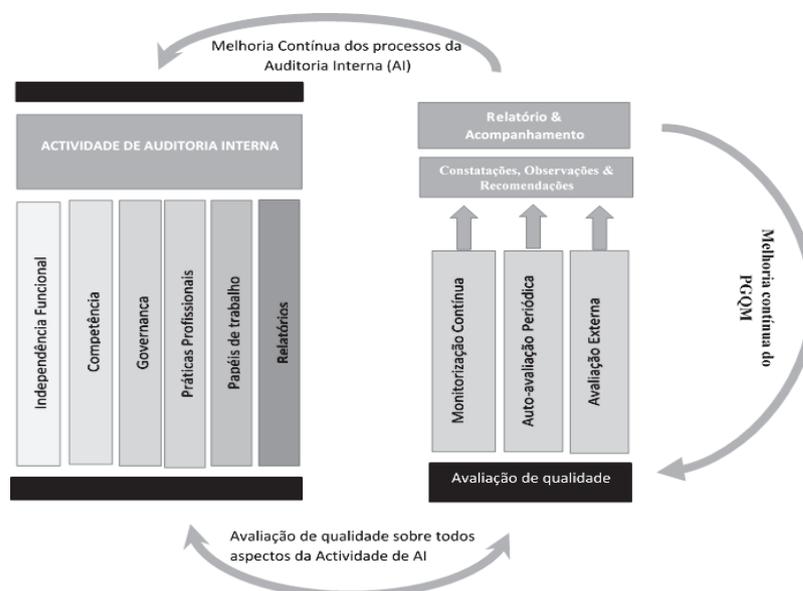


Figura 4: Estrutura de Avaliação de Qualidade e Melhoria

Fonte: Adaptado do Manual de Avaliação de Qualidade do IIA

### 1.30. Tipos de Avaliação de Qualidade e Melhoria

O processo de implementação do PGQM pode ocorrer de forma contínua ou periódica em diversos momentos da vida da actividade da auditoria e ser levado a cabo por avaliadores internos ou externos.

#### 1.30.1. Avaliação contínua e melhoria

Na prática, a preocupação em garantir a qualidade da auditoria começa na própria equipa, e é levado a cabo pelo chefe da equipa através de mecanismos de revisão e auto-avaliação do trabalho pelo chefe da equipa e/ou pelo supervisor do trabalho. São objectos de avaliação os programas de trabalho, as Listas de Verificação, os memorandos de entrevistas e dos restantes papéis de trabalho e visa garantir a abrangência de todos os aspectos relevantes do trabalho e assegurar a execução do trabalho de forma eficiente e eficaz.

##### 1.30.1.1. Supervisão

A supervisão é uma revisão contínua de perspectiva micro, ou seja, virada a processos inteiros ou partes de auditoria individuais, e ocorre geralmente no decurso da auditoria. O supervisor pode ser um auditor interno ou gestor da organização, a quem lhe é atribuída a responsabilidade de supervisionar e que não tenha participado directamente na execução da auditoria.

A revisão contínua como parte do PGQM visa principalmente assegurar a conformidade das auditorias com as Normas em todas as fases da auditoria, assumindo-se que o seu cumprimento assegura qualidade. Assim, é essencial a verificação do cumprimento especificamente das seguintes Normas de Desempenho:

#### a) 2200: Planeamento do Trabalho da Auditoria

Garantir que o trabalho seja planeado considerando:

- As estratégias e objectivos da actividade que está sendo auditada e os meios pelos quais a actividade controla seu desempenho.
- Os riscos significativos para os objectivos, recursos e operações da actividade e os meios pelos quais o impacto potencial dos riscos é mantido em um nível aceitável.
- A adequação e a eficácia dos processos de governança, gestão de riscos e controlos da actividade, comparativamente a uma estrutura ou modelo compatível.
- As oportunidades para se fazer melhorias significativas nos processos de governança, gestão de riscos e controlos da actividade.

#### b) 2300: Execução do Trabalho da Auditoria

Assegura que os auditores internos:

- Identifiquem, analisem, avaliem e documentem informações suficientes para cumprir os objectivos do trabalho da auditoria;
- Utilizem método da auditoria, façam julgamento e tirem conclusões adequados.

#### c) 2400: Comunicação dos Resultados

Assegurar que:

- As comunicações sejam precisas, objectivas, claras, concisas, construtivas, completas e tempestivas.

- As comunicações incluem os objectivos, âmbito e resultados do trabalho da auditoria;
- A comunicação final dos resultados do trabalho inclui conclusões com suporte em papéis de trabalho e as recomendações e/ou planos de acção são aplicáveis.

#### d) 2500: Monitoramento do Progresso

Assegurar a monitorização dos resultados comunicados ao cliente do trabalho, de modo a certificar-se de que:

- As recomendações tenham sido efectivamente implementadas, ou,
- O gestor do topo tenha aceite o risco de não tomar nenhuma acção.

A evidência do trabalho de supervisão deverá ser registada nos papéis de trabalho, e as constatações e recomendações expressas em memorando de supervisão.

#### 1.30.2. Avaliações Periódicas de Qualidade e Melhoria

As revisões periódicas de qualidade e melhoria podem ser efectuadas por avaliadores internos (auditores internos) ou por avaliadores externos.

##### 1.30.2.1. Avaliação interna periódica de qualidade

A avaliação interna é parte do PGQM concebida para assegurar ao auditor-chefe de que a sua equipa (auditores e supervisor) exerceu as suas tarefas de forma adequada e que os resultados das auditorias efectuadas são precisos e fiáveis.

A avaliação interna periódica, segundo a Norma 1311, inclui a auto-avaliações ou avaliações realizadas por outras pessoas da organização com conhecimento suficiente das práticas de auditoria interna. Assim, o avaliador pode ser um auditor interno, um gestor da entidade com os conhecimentos necessários para o trabalho de avaliação, ou um grupo de pares<sup>5</sup> dentro da organização.

Diferente da avaliação contínua focada na avaliação a conformidade dos trabalhos de auditoria individualmente em relação às Normas de Desempenho, a avaliação interna periódica é de perspectiva macro, ou seja, avalia conformidade de toda a unidade de auditoria com as Normas na sua generalidade e com o Código de Ética. Ao se conformar as Normas e com o Código de Ética, a unidade de auditoria interna estará alinhada com a Definição da Auditoria interna e com os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.

Segundo o Manual de Avaliação de Qualidade do IIA, a auto-avaliação periódica deve incidir sobre os seguintes aspectos:

- A qualidade do trabalho de auditoria e da supervisão realizados;
- Quão adequadas e apropriadas são as políticas e procedimentos da auditoria interna;
- A forma como a auditoria interna agrega valor;
- O alcance dos indicadores-chave;
- O nível de satisfação das expectativas dos interessados dos trabalhos de auditoria.

Deve principalmente avaliar a conformidade com o Código de Ética e aspectos das seguintes Normas do IIA:

- 1000 – Propósito, Autoridade e Responsabilidade;
- 1100 – Independência e Objectividade;
- 1200 – Proficiência e Zelo Profissional Devido;
- 1300 – Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria;

<sup>5</sup> Auditores da entidade sede que vão avaliar actividades de auditoria subsidiárias. Tem a vantagem da independência, experiência e de conhecimento dos processos da entidade na sua totalidade. O facto de os mesmos pertencerem a mesma entidade e terem o mesmo ambiente de trabalho, coloca em dúvida o grau da sua independência.

- 2000 – Gestão da Actividade de Auditoria Interna;
- 2100 – Natureza do Trabalho;
- 2200 – Planeamento do Trabalho da Auditoria;
- 2300 – Execução do Trabalho da Auditoria;
- 2400 – Comunicação dos Resultados;
- 2500 – Monitorização do Progresso;
- 2600 – Comunicação da Aceitação de Riscos.

O PGQM deve definir e documentar o sistema e uma abordagem disciplinada para o processo de auto-avaliação periódica. As boas práticas recomendam uma auto-avaliação pelo menos uma vez por ano, e os resultados da avaliação e recomendação poderão ser comunicados e submetidos à aprovação do Conselho e da gestão do topo com a mesma periodicidade.

Evidência de uma avaliação periódica interna efectiva incluem para além do respectivo relatório, cartas, políticas, procedimentos, métricas, relatórios de auditoria, planos anuais de auditoria, papéis de trabalho da avaliação, actas do comité de auditoria, registos de treinamento de pessoal, etc.

#### 1.30.2.1.1. *Melhoria Contínua*

Embora o foco do PGQM seja avaliação da conformidade com as Normas e o Código de Ética, a finalidade, em última instância, é a melhoria contínua da actividade de auditoria, cujos benefícios, segundo o Manual de Avaliação de Qualidade do IIA, incluem:

- Afirmação da actividade de auditoria interna como unidade de sucessos dentro da organização;
- Uma actividade de auditoria interna de abordagem mais proactiva e mais alinhada com as estratégias e objectivos da organização;
- Maior adaptabilidade na implementação do processo de mudanças da auditoria interna de valor acrescentado, resultando em maior resposta às expectativas crescentes das partes interessadas;
- Melhor produtividade da auditoria interna, como resultado da eliminação de actividades que não agregam valor;
- Melhoria do moral do *staff* como resultado de processo de melhoria através de incentivo de novas ideias dos colaboradores.

O conceito da melhoria contínua assenta na natureza dinâmica de estabelecimento, manutenção do PGQM

#### 1.30.2.2. *Avaliação Externa de qualidade*

Uma revisão externa deve ser realizada pelo menos uma vez em cada 5 anos, por pessoas com educação e proficiência técnica apropriadas, independentes da organização e que não estejam nem aparentemente em conflito de interesse com a organização. É realizada para avaliar a qualidade das operações da actividade da auditoria interna.

O propósito da avaliação externa é fornecer à alta gestão e ao Conselho uma avaliação independente sobre a actividade de auditoria interna.

Segundo a Norma 1312, “As avaliações externas devem ser realizadas pelo menos uma vez a cada cinco anos, por um avaliador, ou uma equipe de avaliação, qualificado e independente, externo à organização. O executivo chefe de auditoria deve discutir com o conselho:

- A forma e a frequência da avaliação externa;
- A qualificação e independência do avaliador externo; ou equipe de avaliação, incluindo qualquer potencial conflito de interesses.”

Sabido que a avaliação interna é anual, o elo entre esta e a avaliação externa é o processo de geração de relatórios de PGQM. Para um PGQM seja considerando eficaz, o auditor-chefe, precisa de um parecer independente através da avaliação

externa, sobre se o Auditor-chefe avalia, de forma efectiva a conformidade da actividade com as Normas e o Código de Ética, através de processos de auto-avaliação e relata os resultados às partes interessadas.

O relatório de auto-avaliação periódica e as evidências de trabalho pode ser usado como base para avaliação por um avaliador externo.

O Manual de Avaliação de Qualidade, citado por Sawyer (2005), aponta oito áreas de cobertura da avaliação externa:

- a. Planeamento;
- b. Proficiência profissional;
- c. Análise de risco e planeamento de auditoria;
- d. Análise do cumprimento do plano;
- e. Revisão de auditorias individuais;
- f. Revisão de projectos especiais de auditoria;
- g. Políticas e procedimentos de auditoria;
- h. Âmbito de auditoria computadorizada.

Os avaliadores independentes podem ser (a) consultores ou auditores externos da organização, (b) consultores ou auditores externos de outras organizações, e (c) auditores internos de outras organizações.

#### a) *Auditores externos/consultores da organização*

São relativamente mais objectivos que os auditores internos (na avaliação interna). Sendo auditores externos da entidade, estão familiarizados com os processos, daí que o seu entendimento não será difícil. No entanto, pode-se questionar a sua independência em relação a um sistema de controlo que aceitaram ao longo do tempo. Outra questão que se coloca é a tentação de estruturar a avaliação de modo a incentivar a sua contratação como auditores internos por *outsourcing*.

#### b) *Auditores externos de outras empresas*

Têm nível muito alto de independência e objectividade. Porém tem a desvantagem de não serem conhecedores do sistema, o que pode dificultar a avaliação. Teriam igualmente mais dificuldades em avaliar aspectos não operacionais da auditoria interna.

#### c) *Auditores internos de outras organizações*

É uma avaliação efectuada de recíproca entre grupos de auditoria interna de organizações diferentes. Tem a vantagem de terem conhecimentos gerais sobre o IPPF e processos de auditoria interna, o que facilita a sua compreensão.

#### 1.30.2.1. *Avaliação mista (interna-externa) de qualidade*

A contratação de avaliadores externos de qualidade, para um trabalho abrangente, é um processo caro. Para poupar recursos, muitas organizações recorrem a um procedimento misto, que consiste em membros da organização efectuarem a avaliação, contando com a supervisão ou validação de um avaliador externo.

#### 1.30.2.2. *Comunicação do Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria*

Segundo a Norma 1320, o auditor-chefe deve comunicar os resultados do PGQM à gestão do topo e ao conselho, devendo a comunicação incluir:

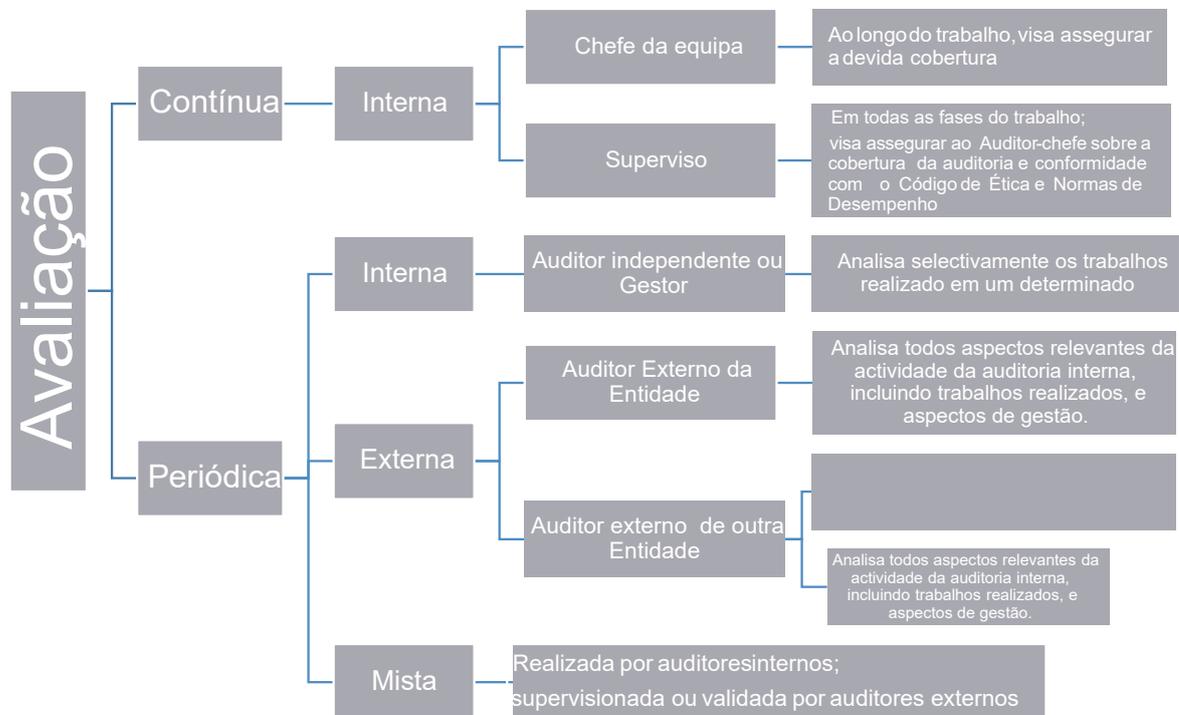
- O âmbito e frequência tanto das avaliações internas quanto avaliações externas.
- As qualificações e independência do(s) avaliador(es) ou da equipe de avaliação, incluindo potenciais conflitos de interesse.
- As conclusões dos avaliadores.
- Planos de acção correctiva.

A afirmação de que a actividade de auditoria interna está em conformidade com as Normas Internacionais para a Prática

Profissional de Auditoria Interna é apropriada somente se suportada pelos resultados do PGQM (IIA - Norma 1321). No caso em que a “não conformidade” com as Normas e o Código de

ética afectar o âmbito geral ou operações da actividade da auditoria interna, o auditor-chefe deve comunicar a não conformidade e o efeito do mesmo à gestão do topo. (IIA - Norma 1322).

Fonte: Adaptado do Manual de Avaliação de Qualidade do IIA



## Bibliografia

De entre outra bibliografia, foram utilizados como instrumentos para a elaboração deste manual os seguintes documentos:

### Livros:

- Carneiro, Alberto, Auditoria de Sistemas de Informação, FCA, 2004,*
- Da Costa, Carlos Baptista, Auditoria Financeira – Teoria e Práticas, 7ª edição, Lisboa, Rei dos Livros, 2003;*
- De Almeida, Bruno J.M, Manual de Auditoria Financeira – Uma Análise Integrada Baseada no Risco, Lisboa, Escolar Editora, 2014*
- Gleim, Irvin N., Gleim CIA Review, 17ª ed., Florida, Gleim Publication Inc, 2016*
- Morais Georgina et alia, Auditoria Interna – Função e Processos, 3ª edição, Lisboa, Arias editora, 2006;*
- Sawyer, Lawrence B. et alia, The Practice of Modern Internal Auditing, 5ª edição, Florida, IIA 2005.*

### Documentos Públicos

- Manual de Procedimentos de Auditoria ao Sector Público;
- Livro Branco dos Órgãos de Controlo Interno – Subsistema de Controlo Interno;
- Manual de Controlo do SCI – Portugal;
- Manual de Avaliação de Qualidade do IIA.

## Legislação

### Interna

- Código Civil Moçambicano;
- Lei n.º 1/2008, de 16 de Janeiro – Define o Regime Financeiro, Orçamental e Patrimonial das Autarquias e o respectivo Sistema Tributário;
- Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho – Lei de Bases do Sistema Tributário;
- Lei n.º 6/2012, de 8 de Fevereiro – Aprova a Lei das Empresas Públicas;
- Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro – Cria o SISTAFE;
- Decreto n.º 84/2013, de 31 de Dezembro – Regulamento da Lei n.º 6/2012, de 8 de Fevereiro;
- Decreto n.º 23/2004, de 20 de Agosto – Regulamento do SISTAFE;
- Decreto n.º 70/2009, de 22 de Dezembro – Aprova o Sistema de Contabilidade para o sector empresarial baseado nas NIRF (PGC-NIRF);
- Decreto n.º 60/2013, de 29 de Novembro – Cria a Inspeção Geral de Finanças;
- Decreto n.º 5/2016, de 8 de Março – Regulamento de Contratação de Empreitada de Obras Públicas, Fornecimento de Bens e Serviços ao Estado;
- Decreto n.º 6/2017, de 6 de Março – Introduce alterações ao Regulamento do SISTAFE;
- Diploma Ministerial n.º 142/2006, de 5 de Setembro – Aprova o Modelo de Estruturação das Unidades Gestoras Executoras das Aquisições;

Diploma Ministerial n.º 181/2013, de 14 de Outubro – Manual de Administração Financeira e Procedimentos Contabilísticos;

Diploma Ministerial n.º 30/2017, de 27 de Abril – Designação das Unidades Funcionais do Subsistema de Controlo Interno

### **Internacional**

Estrutura de Práticas Profissionais Internacionais (IPPF) do Instituto dos Auditores Internos (IIA).

### **Lista de siglas e acrónimos**

CER – Classificador Económico da Receita  
 CFMP – Cenário Fiscal de Médio Prazo  
 CIGE – Colectivo de Inspectores-Gerais do Subsistema de Controlo Interno  
 CNFP – Conselho Nacional da Função Pública  
 COSO – Comité de Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway  
 CUT – Conta Única do Tesouro  
 DNCP – Direcção Nacional da Contabilidade Pública  
 EGFAE – Estatuto Geral dos Funcionários e Agentes do Estado  
 FR – Fonte de Recursos  
 IGF – Inspeção-Geral de Finanças  
 IIA – *Institute of Internal Auditors (Instituto dos Auditores Internos)*  
 INTOSAI – *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (Organização Internacional de Entidades Superiores de Auditoria)

IPPF – *International Professional Practices Framework* (Estrutura Internacional de Práticas Profissionais)

IRPC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IRPS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

OCI – Órgão de Controlo Interno

OE – Orçamento do Estado

PBCP – Plano Básico de Contabilidade Pública

PES – Plano Económico e Social

PGC-NIRF – Plano Geral de Contabilidade baseado nas Normas Internacionais de Relato Financeiro

PGMQ – Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria

PR – Prática Recomendada

REODF – Regulamento sobre a Execução do Orçamento para Departamento Financeiro

SCI – Subsistema de Controlo Interno

SCP – Subsistema da Contabilidade Pública

SI – Sistema de Informação

SISTAFE – Sistema de Administração Financeira do Estado

SOE – Subsistema do Orçamento do Estado

SPE – Subsistema do Património do Estado

STP – Subsistema do Tesouro Público

UAI – Unidades de Auditoria Interna

UFSA – Unidade Funcional de Supervisão das Aquisições

UGB – Unidade Gestora Beneficiária

UGE – Unidade Gestora Executora

UGEA – Unidade Gestora e Executora de Aquisições

UI – Unidade Intermédia

US – Unidade de Supervisão