



Quarta-Feira, 3 de Junho de 2026

Série I, N.º 22

# JORNAL da REPÚBLICA

\$ 28.00

PUBLICAÇÃO OFICIAL DA REPÚBLICA DEMOCRÁTICA DE TIMOR-LESTE

## SUPLEMENTO



**TRIBUNAIS**  
Timor-Leste

### MANUAL DE AUDITORIA FINANCEIRA CÂMARA DE CONTAS



DÍLI, TIMOR-LESTE, 2026



TRIBUNAL DE RECURSO  
CÂMARA DE CONTAS

**Deliberação n.º 02/2026 – Plenário, de 14 de maio**

**(APROVAÇÃO O MANUAL DE AUDITORIA FINANCEIRA, POLÍTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE QUALIDADE DA AUDITORIA E GUIA DE IMPLEMENTAÇÃO DO PROCESSO DE GESTÃO DO RISCO DE QUALIDADE DA CÂMARA DE CONTAS)**

A Câmara de Contas, enquanto órgão superior de controlo financeiro e membro da Organização Internacional das Instituições Superior de Controlo (*International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI*) desde 2011, tem desenvolvido a sua atividade orientada pelas melhores práticas de auditoria.

As Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controlo (*International Standar of Supreme Audit Institutions - ISSAI*), elaboradas pela *INTOSAI* são um conjunto de princípios, regras e boas práticas para auditoria pública. A adoção das normas da *INTOSAI*, as *ISSAIs*, torna-se essencial para a consolidação da credibilidade, qualidade e profissionalismo no contexto da auditoria no setor público. Informação mais detalhada sobre as *ISSAIs* encontra-se no site <https://www.issai.org/>.

A aplicação das *ISSAIs*, cuja implementação tem assumido especial enfoque no contexto dos Objetivos Estratégicos, constantes nos Planos de Ação Anual da Câmara de Contas do Tribunal de Recurso, decorre do Regulamento Interno da Câmara de Contas, aprovado através da Resolução n.º 1/2021, de 8 de janeiro, publicada a 13 de janeiro de 2021, no Jornal da República, Série I, n.º 3.

Considerando que não obstante o Despacho n.º 32/2025, de 11 de junho, emitido pelo Presidente do Tribunal de Recurso, publicado no Jornal da República, Série II, n.º 24, da 13 de junho de 2025, a adopção das normas *ISSAIs* compete ao Plenário da Câmara de Contas do Tribunal de Recurso.

Nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 164.º e da alínea c) do n.º 4 do artigo 129.º da Constituição, e da alínea e) do artigo 13.º, da alínea e) n.º 1 do artigo 60.º e do n.º 1 do artigo 84.º da Lei n.º 9/2011, de 17 de agosto (que aprova a orgânica da Câmara de Contas do Tribunal Superior Administrativo, Fiscal e de Contas), os juízes do Tribunal de Recurso, reunidos em Plenário, deliberam e decidem:

- a) Adoptar as normas *ISSAIs* como normas oficiais da Câmara de Contas, incluindo *ISSAI 130 – Código de Ética*, *140 – Sistema de Gestão da Qualidade* e *ISSAI 150 – Competência do Auditor*.<sup>1</sup>
- b) Aprovar o Manual de Auditoria Financeira da Câmara de Contas;
- c) Aprovar a Política do Sistema de Gestão de Qualidade da Auditoria;
- d) Aprovar o Guia de Implementação do Processo de Gestão do Risco de Qualidade.

Ordenar a publicação da presente deliberação com os respectivos documentos aprovados no Jornal da República e no site do Tribunal de Recurso: <https://www.tribunais.tl/>.

Díli, 14 de maio de 2026.

O Plenário dos juízes do Tribunal de Recurso,

Duarte Tilman Soares (Relator)

Maria Natércia Gusmão

Deolindo dos Santos

Jacinta Correia da Costa

<sup>1</sup> Os requisitos previstos nas *ISSAIs* que pressuponham acordo ou aceitação da entidade auditada devem ser interpretados em conformidade com o quadro constitucional e legal aplicável, atendendo à natureza obrigatória dos trabalhos de auditoria realizados ao abrigo do mandato legal da Câmara de Contas.

**FICHA TÉCNICA**

**Grupo de Trabalho**

Edigia F. A. S. Martins

Agapito Soares Santos

Aidil Oliveira

Esménia Tilman Gonçalves

Eduardo Leitão

Hermenegildo Guterres Amaral

Margarida Ximenes

Rosa Castro

**Revisão**

Ana Carolina Ubarana

Karma Tenzin

Índice

<b>FIGURA .....</b>	<b>6</b>
<b>ILUSTRAÇÃO.....</b>	<b>6</b>
<b>CAPÍTULO 1 - SOBRE O MANUAL .....</b>	<b>9</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO.....	9
1.2 MANDATO DA CÂMARA DE CONTAS EM RELAÇÃO À AUDITORIA FINANCEIRA .....	9
1.3 OBJETIVO E ÂMBITO DO MANUAL.....	10
1.4 CONTEÚDO DO MANUAL .....	10
<b>CAPÍTULO 2 - INTRODUÇÃO À AUDITORIA FINANCEIRA DO SETOR PÚBLICO E AO IFPP.....</b>	<b>12</b>
2.1 AUDITORIA FINANCEIRA DO SETOR PÚBLICO E SUA VALORIZAÇÃO PARA A SOCIEDADE.....	12
2.2 ESTRUTURA DE PRONUNCIAMENTOS PROFISSIONAIS DA <i>INTOSAI</i> .....	14
2.3 <i>IFPP</i> NO CONTEXTO DA AUDITORIA FINANCEIRA.....	14
2.4 ADOÇÃO DAS <i>ISSAIs</i> PELA CÂMARA DE CONTAS.....	16
2.5 COMO SE REFERIR ÀS NORMAS DE AUDITORIA FINANCEIRA EM RELATÓRIO DE AUDITORIA .....	16
2.6 CIRCUNSTÂNCIAS EM QUE NÃO É POSSÍVEL SE REFERIR ÀS <i>ISSAIs</i> DE AUDITORIA FINANCEIRA .....	17
2.7 <i>ISSAIs</i> DE AUDITORIA FINANCEIRA: AVALIAÇÃO DOS EFEITOS DE UMA ESTRUTURA LEGAL E REGULAMENTAR NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS .....	18
2.8 ESTRUTURA DE RELATÓRIO FINANCEIRO APLICÁVEL .....	20
<b>CAPÍTULO 3 – PROCESSO DE AUDITORIA FINANCEIRA.....</b>	<b>21</b>
3.1 ATIVIDADES PRÉ-AUDITORIA .....	21
3.2 PLANEAMENTO DA AUDITORIA .....	21
3.3 EXECUÇÃO DA AUDITORIA .....	22
3.4 FINALIZAÇÃO E REVISÃO .....	22
3.5 RELATÓRIO.....	22
3.6 PROCEDIMENTOS DE MONITORIZAÇÃO .....	22
3.7 GESTÃO DE QUALIDADE AO NÍVEL DO TRABALHO DE AUDITORIA.....	23
<b>CAPÍTULO 4 - ATIVIDADES PRÉ-AUDITORIA.....</b>	<b>24</b>
4.1 AVALIAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE PRECONDIÇÕES PARA A AUDITORIA .....	25
4.1.1 <i>Definições Relevantes para Entender a Estrutura de Relatórios Financeiros (ERF)</i> .....	25
4.1.2 <i>Avaliação da Aceitabilidade da Estrutura de Relatórios Financeiros</i> .....	26
4.1.3 <i>Obtenção de concordância de que a Administração entende suas responsabilidades</i> .....	31
4.2 AVALIAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS DA EQUIPA PARA A AUDITORIA .....	32
4.3 AVALIAÇÃO DE CUMPRIMENTO DO CÓDIGO DE CONDUTA ÉTICA DOS AUDITORES E DECLARAÇÃO DE AUSÊNCIA DE CONFLITO DE INTERESSES .....	32
4.4 AVALIAÇÃO DE AMEAÇAS ÉTICAS E SALVAGUARDAS .....	32
4.5 TERMOS DO TRABALHO DE AUDITORIA .....	33
4.6 COMUNICAÇÃO COM A ADMINISTRAÇÃO E OS RESPONSÁVEIS PELA GOVERNANÇA .....	34

<b>CAPÍTULO 5 - PLANEAMENTO DA AUDITORIA.....</b>	<b>35</b>
5.1 ESTABELECIMENTO DO PLANO GLOBAL DE AUDITORIA .....	35
5.2 DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE PARA O PLANEAMENTO E PARA A EXECUÇÃO DA AUDITORIA.....	36
5.3 CONCEITO DE MATERIALIDADE APLICADO AO PLANEAMENTO DA AUDITORIA .....	38
5.4 MATERIALIDADE GLOBAL, MATERIALIDADE PARA O PLANEAMENTO, OU MATERIALIDADE PARA AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS COMO UM TODO .....	39
5.5 MATERIALIDADE PARA CLASSES ESPECÍFICAS DE TRANSAÇÕES, SALDOS CONTABILÍSTICOS E DIVULGAÇÕES .....	40
5.6 MATERIALIDADE PARA EXECUÇÃO APLICADA NO PLANEAMENTO DA AUDITORIA .....	41
5.7 LIMITE PARA ACUMULAÇÃO DE DISTORÇÕES .....	42
5.8 MATERIALIDADE PARA A EXECUÇÃO E RISCO DE AUDITORIA .....	43
5.9 PLANEAMENTO DE AUDITORIA DETALHADO .....	44
5.10 IDENTIFICAÇÃO DOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE .....	45
5.11 ENTENDIMENTO DA ENTIDADE E DO SEU AMBIENTE INCLUINDO O SISTEMA DE CONTROLO INTERNO .....	46
5.12 ENTENDIMENTO DA ESTRUTURA LEGAL E REGULAMENTAR DA ENTIDADE.....	47
5.13 ENTENDIMENTO DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO DA ENTIDADE.....	47
5.13.1 Ambiente de Controlo.....	48
5.13.2 Processo de avaliação de riscos da entidade .....	48
5.13.3 Processo da entidade para monitorizar o Sistema de Controlo Interno.....	48
5.13.4 Sistema de Informação e Comunicação .....	49
5.13.5 Atividades de Controlo relevantes para a Auditoria .....	50
5.14 ENTENDIMENTO DO PROCESSO.....	50
5.15 IDENTIFICAÇÃO DE RISCOS DE DISTORÇÕES RELEVANTES .....	51
5.16 IDENTIFICAÇÃO DE ATIVIDADES DE CONTROLO INTERNO PARA PREVENIR A OCORRÊNCIA DE RISCOS .....	53
5.17 AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE.....	56
5.18 PLANEAMENTO DE PROCEDIMENTOS ADICIONAIS DE AUDITORIA EM RESPOSTA AOS RISCOS .....	58
5.19 CONSIDERAÇÕES DE LEIS E REGULAMENTOS NA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS .....	63
<b>CAPÍTULO 6 – EXECUÇÃO DA AUDITORIA .....</b>	<b>71</b>
6.1 EXECUÇÃO DE PROCEDIMENTOS ADICIONAIS DE AUDITORIA E DOCUMENTAÇÃO DE SUA CONCLUSÃO.....	71
6.2 CONFIRMAÇÕES EXTERNAS .....	74
6.3 PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS.....	76
6.4 SELEÇÃO DE ÍTENS PARA TESTE .....	78
6.5 USO DE AMOSTRAGEM.....	78
6.6 PRINCIPAIS ETAPAS DO PROCESSO DE AMOSTRAGEM EM AUDITORIA .....	79
<b>CAPÍTULO 7 – FINALIZAÇÃO E REVISÃO .....</b>	<b>89</b>
7.1 OUTROS PROCEDIMENTOS COMPLEMENTARES.....	94
7.2 PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS.....	94
7.3 PROCEDIMENTOS SOBRE EVENTOS SUBSEQUENTES .....	95
7.4 PROCEDIMENTOS SOBRE CONTINUIDADE OPERACIONAL.....	95
7.5 REPRESENTAÇÕES FORMAIS .....	96

7.6 REVISÃO DOS RELACIONAMENTOS E TRANSAÇÕES COM PARTES RELACIONADAS .....	96
7.7 COMUNICAR DEFICIÊNCIAS NOS CONTROLOS INTERNOS À ADMINISTRAÇÃO E AOS RESPONSÁVEIS PELA GOVERNANÇA....	97
7.8 ORGANIZAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO DE AUDITORIA .....	97
7.9 REUNIÃO DE ENCERRAMENTO DA AUDITORIA.....	99
<b>CAPÍTULO 8 – RELATÓRIO DE AUDITORIA .....</b>	<b>101</b>
8.1 FORMAÇÃO DE OPINIÃO SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS .....	104
8.1.1 <i>Opinião Não Modificada</i> .....	104
8.1.2 <i>Opinião Modificada</i> .....	106
8.2 DETERMINAÇÃO DO TIPO DE MODIFICAÇÃO NA OPINIÃO DO AUDITOR.....	106
8.2.1 <i>Opinião com Reservas</i> .....	108
8.2.2 <i>Opinião Adversa</i> .....	109
8.3 ABSTENÇÃO DE OPINIÃO.....	109
8.3.1 <i>Alteração da Base da Opinião</i> .....	110
8.3.2 <i>Base para Abstenção de Opinião</i> .....	111
8.4 PARÁGRAFOS DE ÊNFASE NO RELATÓRIO DO AUDITOR .....	111
8.5 PARÁGRAFOS DE OUTROS ASSUNTOS NO RELATÓRIO DO AUDITOR .....	111
8.6 COMUNICAÇÃO DOS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA NO RELATÓRIO DO AUDITOR .....	112
8.7 FORMA E CONTEÚDO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS .....	114
8.8 RELATÓRIO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS E REGULATÓRIOS .....	114
8.9 COMUNICAÇÃO DE NÃO CONFORMIDADE IDENTIFICADA OU SUSPEITA DE NÃO CONFORMIDADE .....	114
8.10 RESPONSABILIDADES DA EQUIPA DE AUDITORIA RELATIVAS A INFORMAÇÕES COMPARATIVAS .....	115
<b>CAPÍTULO 9 – PROCEDIMENTO DE MONITORIZAÇÃO .....</b>	<b>117</b>
<b>CAPÍTULO 10 – GESTÃO DA QUALIDADE AO NÍVEL DO TRABALHO DE AUDITORIA .....</b>	<b>120</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>124</b>
<b>ANEXOS – MODELOS DE PAPÉIS DE TRABALHO .....</b>	<b>125</b>

Figura

Figura 1 - Princípios gerais de auditoria do setor público na auditoria financeira .....	13
Figura 2 - Estrutura de Gestão Estratégica das ISCs .....	13
Figura 3 - Árvore de decisão que esclarece o âmbito da ISSAI 2250 .....	20
Figura 4 - Processo de auditoria financeira .....	21
Figura 5 - Atividades Pré-Auditoria .....	24
Figura 6 - Árvore de decisão para determinar a aceitabilidade da ERF .....	31
Figura 7 - Determinação da materialidade para o planeamento e para a execução de uma auditoria .....	38
Figura 8 - Fase de planeamento .....	44
Figura 9 - Entendimento da entidade e do seu ambiente .....	46
Figura 10 - Processo de avaliação de riscos .....	51
Figura 11 - Formulação de procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos risco avaliados de distorções relevantes .....	58
Figura 12 - Abordagem sistemática para planear procedimentos de auditoria .....	61
Figura 13 - Consideração de leis e regulamentos durante o planeamento e execução de uma auditoria de demonstrações financeiras .....	64
Figura 14 - Fase de execução da auditoria (Execução de procedimentos de auditoria e coleta de evidências de auditoria) .....	71
Figura 15 - Finalização e revisão da auditoria .....	90
Figura 16 - Processo de elaboração do relatório de auditoria .....	101
Figura 17 - Processo de revisão da qualidade do relatório de auditoria .....	103
Figura 18 - Julgamento para formação dos diferentes tipos de opiniões de auditoria modificadas .....	107
Figura 19 - Forma e conteúdo da opinião com reservas .....	108
Figura 20 - Formação de uma opinião adversa sobre as demonstrações financeiras .....	109
Figura 21 - Condições que devem ser descritas na base para opinião .....	110
Figura 22 - Estrutura de tomada de decisão para Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) .....	113
Figura 23 - Relação entre o parágrafo de ênfase e os Principais Assuntos de Auditoria no relatório do auditor .....	113
Figura 24 - Processo de monitorização .....	118
Figura 25 - Mecanismos de revisão em auditorias financeiras .....	123

Ilustração

Ilustração 1 - Comparação entre as normas e o Manual de Auditoria Financeira .....	11
Ilustração 2 - Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP) .....	14
Ilustração 3 - Princípios gerais do setor público, conforme estabelecidos na ISSAI 100, e sua relação com os requisitos específicos de auditoria financeira .....	15
Ilustração 4 - ERF aceitável .....	27
Ilustração 5 - Situação típica de uma ERF num ambiente do setor público .....	28
Ilustração 6 - Cálculo da materialidade para as demonstrações financeiras como um todo .....	39
Ilustração 7 - Cálculo da materialidade para classes de transações .....	40
Ilustração 8 - Cálculo da materialidade para execução a partir da materialidade global .....	41
Ilustração 9 - Cálculo da materialidade para execução para classes de transações .....	42
Ilustração 10 - Risco e o que pode dar errado nas demonstrações financeiras .....	51

Ilustração 11 - Identificação das atividades de controlo que tratam o risco .....	53
Ilustração 12 - Afirmções nas demonstrações financeiras e exemplos .....	55
Ilustração 13 - Formulação de teste de controlos relacionado a risco identificado e atividade de controlo .....	59
Ilustração 14 - Planeamento de procedimento de auditoria substantivo (teste de detalhe) relacionado a riscos identificados.....	60
Ilustração 15 - Procedimentos analíticos substantivos .....	61
Ilustração 16 –Afirmção, riscos e procedimentos de auditoria .....	62
Ilustração 17 - Considerações ao formular procedimentos de auditoria .....	62
Ilustração 18 - Não conformidade com regulamentos com efeito direto nas demonstrações financeiras .....	65
Ilustração 19 - Não conformidade com regulamentos com efeito indireto nas demonstrações financeiras .....	65
Ilustração 20 - Procedimentos de auditoria para detetar a não conformidade com leis e regulamentos .....	66
Ilustração 21 - A importância de documentar a conclusão dos procedimentos de auditoria executados .....	72
Ilustração 22 - Documentação da conclusão do teste de controlo .....	72
Ilustração 23 - Documentação da conclusão dos procedimentos substantivos de auditoria .....	73
Ilustração 24 - Considerações do auditor ao formar a opinião.....	104
Ilustração 25 - ERF aplicável e opinião do auditor .....	105

**Siglas e Abreviaturas**

Sigla	Abreviatura
AF	Auditoria Financeira
AMD	Administração Municipal de Díli
ANAO	<i>Australian National Audit Office</i>
AUM	Amostragem por Unidade Monetária
CdC	Câmara de Contas
CRDTL	Constituição da República Democrática de Timor-Leste
CTSCD	Classe de transação, Saldo Contabilístico ou Divulgação
DF	Demonstração Financeira
EGP	Equipa de Gestão do Programa
ERF	Estrutura de Relatório Financeiro
IAASB	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i> Conselho Internacional de Normas de Auditoria e Asseguração
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i> Conselho das Normas Internacionais de Contabilidade
IDI	<i>INTOSAI Development Initiative</i> Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI
IESBA	Código de Ética do <i>International Ethics Standards Board for Accountants</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i> Federação Internacional dos Contabilistas
IFPP	<i>INTOSAI Framework of Professional Pronouncements</i> Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
INCOSAI	International Congress of Supreme Audit Institutions Congresso Internacional das ISCs
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
INTOSAI-P	<i>INTOSAI-Principles</i> Princípios da INTOSAI
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
ISA	<i>International Standards on Auditing</i> Normas Internacionais de Auditoria
ISC	Instituição Superior de Controlo
ISQM	<i>International Standard on Quality Management</i> Norma Internacional sobre Gestão da Qualidade
ISSAI	<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i> Normas Internacionais das ISCs
ME	Ministério da Educação
ODS	Objetivos de Desenvolvimento Sustentável
PAAS	Principais Assuntos de Auditoria
PS	Procedimento substantivo
PTA	Plano de Trabalho de Auditoria
RC	Risco de controlo
RDF	Risco da Demonstração Financeira
RDTL	República Democrática de Timor-Leste
RC	Risco de controlo
SME	Serviço Municipal de Educação
SGQA	Sistema de Gestão da Qualidade de Auditoria
SoAQM	<i>System of Audit Quality Management</i> Sistema de Gestão da Qualidade de Auditoria
TAAC	Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador
TI	Tecnologia de Informação
TPO	<i>Treasure Payment Order</i>
UM	Unidade Monetária

## Capítulo 1 - Sobre o Manual

### 1.1 Contextualização

- 1.1. A Câmara de Contas (CdC) possui o mandato para a realização de auditorias financeiras, atribuído ao Tribunal Superior Administrativo Fiscal e de Contas, explicitamente estabelecido no n.º 3 do artigo 129.º da Constituição da República Democrática de Timor-Leste (CRDTL), que dispõe “compete ao Tribunal Superior Administrativo, Fiscal e de Contas, como instância única, a fiscalização da legalidade das despesas públicas e o julgamento das contas do Estado”. Este mandato é reiterado pela Lei n.º 9/2011, de 17 de agosto, Orgânica da Câmara de Contas do Tribunal Superior Administrativo, Fiscal e de Contas, que estabelece a competência do órgão para fiscalizar a legalidade e regularidade das receitas e despesas públicas, apreciar a boa gestão financeira e realizar auditorias às entidades sob sua jurisdição, seja por iniciativa própria ou a pedido do Parlamento Nacional ou do Governo.
- 1.2. Com o objetivo de fortalecer as práticas de auditoria financeira sustentáveis na CdC para o pleno exercício de seu mandato, foi estabelecida parceria entre o Banco Asiático de Desenvolvimento, a Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI (IDI) e o Tribunal de Recurso, do qual a CdC é atualmente integrante. Essa parceria abrange diversas iniciativas voltadas ao desenvolvimento das capacidades da CdC<sup>2</sup>.
- 1.3. No âmbito desta parceria, foi desenvolvido o presente Manual, que consiste numa adaptação do Manual da IDI de implementação das *International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs)* de Auditoria Financeira, de modo a contemplar as necessidades específicas da CdC.

### 1.2 Mandato da Câmara de Contas em relação à Auditoria Financeira

- 1.4. O mandato da CdC em relação à auditoria financeira insere-se no mandato de fiscalização das contas públicas resultante de várias normas constitucionais e legais que fazem parte do ordenamento jurídico-constitucional, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 129.º da CRDTL.
- 1.5. De acordo com o n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 9/2011, de 17 de agosto, “O Tribunal Superior Administrativo, Fiscal e de Contas exerce, através da Câmara de Contas, as competências de controlo das finanças públicas, tendo jurisdição e poderes de controlo financeiro no âmbito da ordem jurídica da República Democrática de Timor-Leste, tanto no território nacional como no estrangeiro, em relação a serviços, organismos ou representações do Estado no exterior”.
- 1.6. Determina ainda no n.º 2 do artigo 2.º da mesma lei, “O Tribunal Superior Administrativo, Fiscal e de Contas exerce, através da Câmara de Contas, fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efetiva responsabilidades por infracções financeiras”.
- 1.7. Conforme alínea f) do n.º 1 do artigo 12.º da mesma lei, determina expressamente a competência material essencial da CdC, “realizar, por iniciativa própria ou a solicitação do Parlamento Nacional ou do Governo, auditorias às entidades sob sua jurisdição e competência”.
- 1.8. O n.º 1 do artigo 40.º da mesma lei estabelece que “A Câmara de Contas pode realizar a qualquer momento, por iniciativa sua ou a solicitação do Parlamento Nacional ou do Governo, auditorias de qualquer tipo ou natureza a determinados atos, procedimentos ou aspetos da gestão financeira de um ou mais entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro”.
- 1.9. Nos termos das alíneas d) e e) do n.º 2 do mesmo artigo, as auditorias têm por objecto apreciar, designadamente: dispõe que: “Se as contas e as demonstrações financeiras elaboradas pelas entidades que as prestam refletem fidedignamente as suas receitas e despesas, bem como a sua situação

---

<sup>2</sup> incluindo a avaliação das necessidades de práticas de auditoria financeira da CdC, apoio à elaboração do manual de auditoria financeira, treinamento em práticas de auditoria financeira, apoio em auditoria financeira piloto, de modo a possibilitar a implementação prática do manual de auditoria financeira desenvolvido, bem como a realização da avaliação da prontidão da CdC para fazer uso de ferramentas e Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador (TAAC), com a elaboração de relatório e roteiro para promover o desenvolvimento e melhoria do uso de tais técnicas e ferramentas por parte da CdC.

financeira e patrimonial” e “se as contas são elaboradas de acordo com as regras contabilísticas fixadas”.

- 1.10. Por sua vez, da alínea e) do n.º 4 do artigo 40.º define que as auditorias concluem pela elaboração e aprovação de um relatório, do qual deverão, designadamente, constar: “O juízo sobre a legalidade e regularidade das operações examinadas e sobre a consistência, integralidade e fiabilidade das contas e respetivas demonstrações financeiras, bem como sobre a impossibilidade da sua verificação, se for caso disso”.
- 1.11. Este preceito jurídico é parcialmente reproduzido na alínea i) do n.º 2 do artigo 29.º do Regulamento Interno da Câmara de Contas<sup>3</sup>, no que se refere aos relatórios de auditoria deverão conter: “O juízo sobre a legalidade e regularidade das operações examinadas e sobre a consistência, integralidade e fiabilidade das contas e respetivas demonstrações financeiras, bem como sobre a impossibilidade da sua verificação, se for caso disso”.
- 1.12. Conforme se pode observar, o mandato da CdC em relação à auditoria financeira encontra-se plenamente estabelecido na Lei Fundamental do Estado da RDTL, bem como na lei orgânica e no regulamento interno da CdC.

### 1.3 Objetivo e Âmbito do Manual

- 1.13. O objetivo do presente Manual é apoiar os auditores da CdC na realização de auditorias de alta qualidade, de acordo com os requisitos das *ISSAIs* de auditoria financeira.
- 1.14. Para favorecer o alcance desta finalidade, o Manual estabelece uma metodologia de auditoria com explicações sobre o processo de trabalho da auditoria financeira de acordo com as *ISSAIs* de auditoria financeira, bem como modelos de papéis de trabalho para facilitar a aplicação das *ISSAIs* nas auditorias realizadas pela CdC.
- 1.15. A CdC poderá ter necessidade de desenhar ou formular e desenvolver orientações e modelos de papéis de trabalho adicionais para cumprir requisitos impostos por lei nacional, regulamentos e práticas.
- 1.16. Este manual aplica-se às auditorias das demonstrações financeiras do governo e de outras entidades do setor público sob o mandato da CdC.

### 1.4 Conteúdo do Manual

- 1.17. Este Manual apresenta uma metodologia de auditoria financeira baseada nas *ISSAIs*, focando, de entre as 37 (trinta e sete) normas de auditoria financeira (*ISSAIs* 2200-2810), com algumas reservas, naquelas que são essenciais e comumente aplicáveis à auditoria de demonstrações financeiras realizadas pela Instituição Superior de Controlo (ISC) num ambiente de setor público.
- 1.18. A numeração das *ISSAIs* de auditoria financeira alinha-se à estrutura de numeração das Normas Internacionais de Auditoria (*ISAs-sigla em inglês*) elaboradas pelo Conselho Internacional de Normas de Auditoria e Asseguração (*IAASB-sigla em inglês*), pois as *ISAs* são incorporadas ao Quadro de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (*IFPP-sigla em inglês*) sem modificações. As *ISSAIs* de auditoria financeira podem incluir números iniciais adicionais para alinhamento com a estrutura de numeração da *ISSAI*, e esses números iniciais podem ser alterados de tempos em tempos.
- 1.19. Além de ilustrar a diferença entre as normas e este manual, a **Ilustração 1** a seguir também evidencia como ambos se complementam; ou seja, os requisitos das normas fornecem a base para propor uma abordagem de metodologia de auditoria.

---

<sup>3</sup> Aprovado pela Resolução n.º 1/2021, de 8 de janeiro, do Plenário, e publicado no Jornal da República, Série I, N.º 3, de 13 de janeiro de 2021.

Ilustração 1 - Comparação entre as normas e o Manual de Auditoria Financeira

ISSAIs de Auditoria Financeira (AF)	Manual de Implementação das ISSAIs de AF
<p>Objetivo básico: O que precisa ser feito numa auditoria de demonstrações financeiras para que seja possível afirmar que ela foi conduzida de acordo com as ISSAIs?</p>	<p>Objetivo básico: Como conduzir uma auditoria de demonstrações financeiras para atender aos requisitos das ISSAIs?</p>
<p>Estabelece um <i>benchmark</i> mínimo para garantir a qualidade da auditoria financeira.</p>	<p>Fornecer um mecanismo (método) para atingir um <i>benchmark</i> mínimo numa auditoria financeira.</p>
<p>O que oferece?                      Requisitos                      Aplicação e outras notas explicativas dos requisitos                      Notas Práticas</p>	<p>O que oferece?                      Processo de auditoria financeira bem definido (refletindo, entre outros aspetos, uma metodologia para obter conformidade com a ética, comunicação, papel da liderança e qualidade)                      Ferramentas e técnicas                      Exemplos ilustrativos                      Modelos de papéis de trabalho de auditoria para documentar as atividades de auditoria</p>

Auditoria financeira baseada nas ISSAI

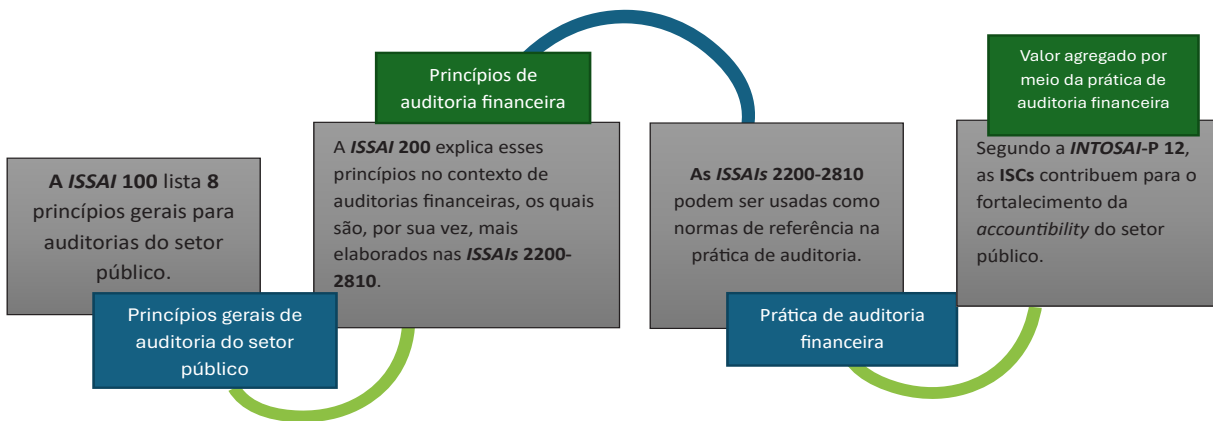
- 1.20. O presente Manual promove as melhores práticas de auditoria financeira aceites na comunidade internacional e a metodologia descrita pode ser aplicada independentemente do enquadramento legal da Estrutura de Relatório Financeiro (ERF) aplicável no país e tem de tomar em consideração outras responsabilidades de relatório das demonstrações financeiras e seus documentos complementares definidas na lei ou em regulamentos ou outros instrumentos normativos.
- 1.21. Este manual está organizado em 10 capítulos. O capítulo 2 fornece um contexto do IFPP, juntamente com uma explanação da ERF relevante em uma auditoria de demonstrações financeiras. O capítulo 3 trata do processo de auditoria em geral, e os capítulos 4 a 10 seguem a ordem do processo de auditoria.
- 1.22. Como as auditorias são processos iterativos, tomou-se o devido cuidado para manter a interligação entre as diferentes fases da auditoria ao escrever cada capítulo e ao desenvolver os modelos de papéis de trabalho. As referências cruzadas entre os modelos de papéis de trabalho também garantem que os usuários compreendam a necessidade de manter tal interligação em auditorias financeiras reais.

## Capítulo 2 - Introdução à Auditoria Financeira do Setor Público e ao IFPP

### 2.1 Auditoria Financeira do Setor Público e sua valorização para a sociedade

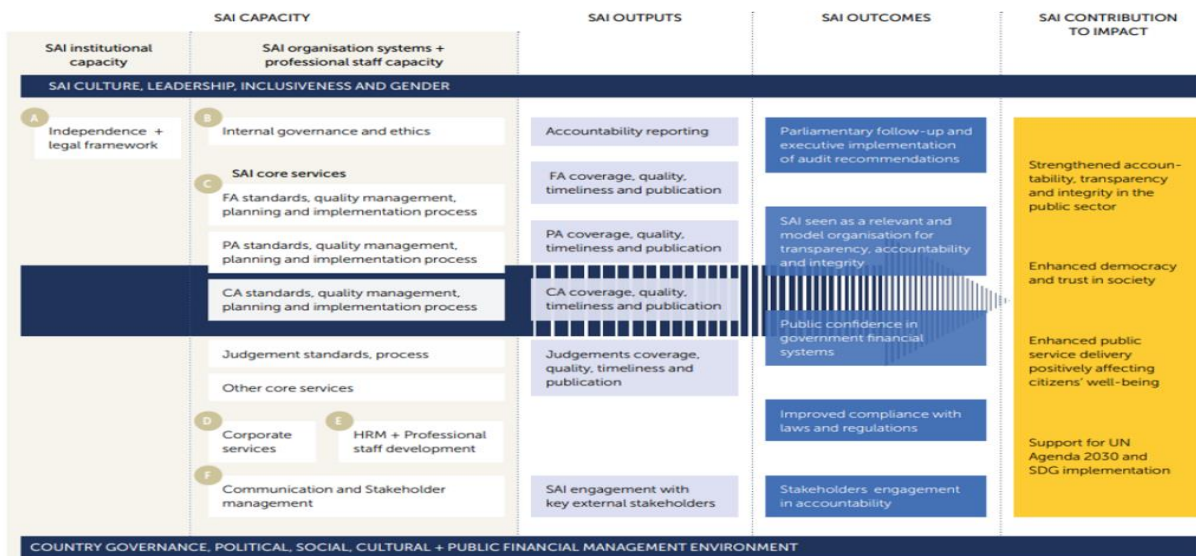
- 2.1 Os principais objetivos da auditoria do setor público são manter e promover a *accountability* entre entidades públicas e órgãos democraticamente eleitos. De acordo com os princípios listados na INTOSAI-P 12 (Valor e Benefícios das ISCs – Fazendo a Diferença na Vida dos Cidadãos), as ISCs devem realizar auditorias para garantir que governos e entidades públicas prestem contas de sua gestão e do uso de recursos públicos, bem como sejam transparentes nas operações governamentais; por fim, as auditorias contribuem para a manutenção da disciplina financeira de um país.
- 2.2 A ISSAI 100.18 afirma que: “Em geral, a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto de auditoria estão de acordo com critérios aplicáveis. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controlo, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais”.
- 2.3 A *accountability* financeira está relacionada à uma gestão financeira sólida e responsável (legal e regular), à fidedignidade com que a entidade relata a sua posição financeira, os seus resultados e o uso que faz dos recursos, bem como à conformidade desse relatório com a Estrutura de Relatório Financeira (ERF) aplicável.
- 2.4 A auditoria financeira do setor público é comumente reconhecida como um mecanismo de controlo do Estado para garantir a *accountability* financeira: mecanismos estatais de *accountability* financeira apoiam o funcionamento dos sistemas, transmitindo informações ao Poder Legislativo ou a órgãos equivalentes sobre o funcionamento do Poder Executivo e da administração estatal.
- 2.5 Portanto, os auditores do setor público têm um papel importante a desempenhar na análise dos recursos gastos em programas públicos. Esse papel inclui a prestação de confiança razoável de que as informações preparadas pelo governo representam adequadamente a situação financeira das instituições do setor público, incluindo ministérios, entidades governamentais ou todo o governo.
- 2.6 No setor público, o ciclo de *accountability* começa com o processo orçamental e termina com a apresentação de relatórios ao Poder Legislativo. Os relatórios de auditoria publicados pelas ISCs podem incluir uma opinião sobre as demonstrações financeiras, bem como as evidências de auditoria sobre a regularidade das transações subjacentes, deficiências nos sistemas de controlo interno, fraudes, má gestão de recursos etc.
- 2.7 A **Figura 1** abaixo explica como a implementação dos princípios gerais de auditoria do setor público na auditoria de demonstrações financeiras permite que as ISCs atendam às expectativas das partes interessadas e agreguem valor ao fortalecer a *accountability* do governo:
- As políticas de auditoria financeira e as orientações de auditoria da ISC precisam explicar como cumprir esses princípios no contexto específico do mandato da ISC, ou seja, como esses princípios devem ser traduzidos em procedimentos de auditoria (em manuais de auditoria aprovados) e ser implementados na prática.
  - Cada auditoria financeira contribuirá diretamente para o cumprimento do papel da ISC de fortalecer a *accountability*, a integridade e a transparência do governo e das entidades do setor público, conforme definido na INTOSAI-P 12.

Figura 1 - Princípios gerais de auditoria do setor público na auditoria financeira



- 2.8 No entanto, para gerar impacto e agregar valor por meio de auditorias financeiras, as ISCs também têm de garantir que seu trabalho seja adequadamente comunicado e disponibilizado em domínio público, apresentado de forma clara e acessível a diferentes partes interessadas<sup>4</sup>.
- 2.9 A Estrutura de Gestão Estratégica de ISCs da *IDI*, apresentada na **Figura 2**, também demonstra como a auditoria financeira no setor público contribui para a qualidade da governança do setor público e para a prestação de serviços e valorização em benefício dos cidadãos.

Figura 2 - Estrutura de Gestão Estratégica das ISCs



Fonte: *Financial Audit ISSAI Implementation Handbook, Revised 2023*.

- 2.10 No contexto dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), a auditoria financeira contribui para o alcance do Objetivo "16: Paz, Justiça e Instituições Fortes". Isso ocorre porque oferece a confiança sobre a apresentação das demonstrações financeiras das entidades do setor público e do governo como um todo. Essa contribuição é particularmente relevante para a meta de desenvolver instituições eficazes, responsáveis e transparentes em todos os níveis.

<sup>4</sup> Nota Prática do Comitê de Capacitação da *INTOSAI* sobre "Como Aumentar o Uso e o Impacto dos Relatórios de Auditoria", outubro de 2013, elaborada para o *INCOSAI XXI*, em Beijing.

- 2.11 Alcançar os objetivos acima requer a aplicação das ISSAIs, o que inclui as modalidades de auditoria de conformidade, financeira e operacional. O objetivo de auditorias financeiras de acordo com as ISSAIs é explicado a seguir.
- 2.12 A *ISSAI* 2200 trata das responsabilidades gerais do auditor externo na condução da auditoria de demonstrações financeiras de acordo com as *ISSAIs*. Especificamente, esta norma define os objetivos gerais do auditor independente e explica a natureza e o âmbito de uma auditoria para possibilitar ao auditor independente o cumprimento desses objetivos.
- 2.13 O propósito de uma auditoria financeira é aumentar a confiança que usuários previstos podem ter nas demonstrações financeiras. Isso é alcançado por meio da expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspetos relevantes, em conformidade com a ERF aplicável.
- 2.14 As demais normas (*ISSAIs* 2210–2810), que expandem e detalham a *ISSAI* 2200, tratam dos requisitos específicos que o auditor externo deve cumprir ao realizar uma auditoria de demonstrações financeiras.

## 2.2 Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da *INTOSAI*

- 2.15 Os Pronunciamentos Profissionais da *INTOSAI* são declarações formais e oficiais da Comunidade *INTOSAI* fundamentadas na experiência profissional coletiva dos membros da *INTOSAI* sobre questões relacionadas a auditoria. Todos os pronunciamentos estão organizados e numerados de acordo com sua categoria e finalidade na denominada *IFPP*, conforme demonstrado na **Ilustração 2** a seguir:

**Ilustração 2 - Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da *INTOSAI* (*IFPP*)**

Princípios da <i>INTOSAI</i> ( <i>INTOSAI-P</i> )	Os Princípios da <i>INTOSAI</i> compreendem princípios fundadores e princípios fundamentais. Os princípios fundadores possuem valor histórico e especificam papéis e funções a que as ISCs devem aspirar. Esses princípios podem ser informativos para governos e parlamentos, bem como para as próprias instituições e o público em geral; e podem servir como referência no estabelecimento de mandatos nacionais para tais entidades. Já os princípios fundamentais respaldam os princípios fundadores, elucidando o papel das ISCs na sociedade, além dos pré-requisitos de alto nível para seu bom funcionamento e conduta profissional.
Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controlo ( <i>ISSAIs</i> )	As <i>ISSAIs</i> são as normas internacionais oficiais sobre auditoria do setor público. O propósito dessas normas é: Garantir a qualidade das auditorias conduzidas Fortalecer a credibilidade dos relatórios de auditoria para os usuários Aumentar a transparência do processo de auditoria Especificar a responsabilidade do auditor perante as outras partes envolvidas Definir os diferentes tipos de auditoria e o conjunto de conceitos relacionados, que fornece uma linguagem comum para as auditorias do setor público O conjunto completo das <i>ISSAIs</i> baseia-se num conjunto básico de conceitos e princípios que definem a auditoria do setor público e os diferentes tipos de trabalhos cobertos pelas normas.
Orientações da <i>INTOSAI</i> ( <i>GUIDs</i> )	As orientações são desenvolvidas pela <i>INTOSAI</i> para apoiar as ISCs e os auditores em: Como aplicar as <i>ISSAIs</i> na prática em auditorias financeiras, em auditorias operacionais ou em auditorias de conformidade Como aplicar as <i>ISSAIs</i> na prática em outros tipos de trabalho Compreender um objeto ou tema específico e a aplicação das <i>ISSAIs</i> relevantes

## 2.3 *IFPP* no contexto da Auditoria Financeira

- 2.16 Diante desse conjunto de normas, cumpre observar que a *ISSAI* 100 “Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público” define tanto a aplicabilidade das *ISSAIs* quanto a maneira como um auditor pode declarar a conformidade com as normas no seu relatório. Esta *ISSAI* materializa os princípios da

*INTOSAI* na forma de normas que fornece os princípios fundamentais aplicáveis a trabalhos de auditoria financeira, operacional e de conformidade do setor público.

- 2.17 Em caráter complementar à *ISSAI* 110, a *ISSAI* 200 “Princípios de Auditoria Financeira” traz os princípios fundamentais da *ISSAI* 100 ao contexto específico de auditorias de demonstrações financeiras que constituem a base para o conjunto de pronunciamentos profissionais da *INTOSAI* nessa área de auditoria, e ambas devem ser seguidas.
- 2.18 Ainda acerca desse conjunto de pronunciamento profissionais, cumpre observar que as *ISSAIs* aplicáveis às auditorias financeiras incluem as *ISAs* editadas pelo *IAASB*. Conforme especificado na *ISSAI* 2000, que trata da aplicação das normas de auditoria financeira, a *INTOSAI* concluiu que as mencionadas *ISAs* são pertinentes e aplicáveis ao setor público e, com a exceção das *ISSAI* relativas à auditoria financeira que se referem ao Código de Ética da *INTOSAI* (*ISSAI* 130) ao invés do Código de Ética do *International Ethics Standards Board for Accountants* (*IESBA*), bem como à Gestão da Qualidade para ISC (*ISSAI* 140) ao invés da Norma Internacional sobre Gestão da Qualidade 1 (*International Standard on Quality Management - ISQM* 1), as *ISA* são incorporadas no *IFPP* sem alterações.
- 2.19 As *ISAs* incluem requisitos específicos de ética e de gestão de qualidade que devem ser cumpridos para alcançar a conformidade com as *ISAs*. Nesse sentido, destaca-se que a *INTOSAI* desenvolve e mantém a *ISSAI* 130 e a *ISSAI* 140.
- 2.20 No que se refere à gestão da qualidade, destaca-se que o efetivo cumprimento dos mandatos das ISCs e o alcance do interesse público com a atuação das ISCs dependem da condução de auditorias de alta qualidade de forma consistente. O planeamento, a implementação e a operacionalização de um sistema de gestão da qualidade, sob a responsabilidade do dirigente máximo da ISC, promove o alcance desse objetivo e oferece a confiança razoável que os processos de trabalho estão de acordo com as *ISSAIs* e demais leis e regulamentos aplicáveis.
- 2.21 Neste âmbito também é relevante a *ISSAI* 2220 - *Quality Management for An Audit of Financial Statements* (Gestão de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras).

**Ilustração 3 - Princípios gerais do setor público, conforme estabelecidos na *ISSAI* 100, e sua relação com os requisitos específicos de auditoria financeira**

Princípios gerais de auditoria	Explicação do princípio na <i>ISSAI</i> 100	Requisitos detalhados relativos aos princípios gerais da <i>ISSAI</i> 200 e das <i>ISSAIs</i> 1200–1810*	
Princípio 1	Ética e Independência	Os auditores devem cumprir exigências éticas relevantes e ser independentes.	<i>ISSAI</i> 130, <i>ISSAI</i> 200
Princípio 2	Julgamento, devido zelo e ceticismo profissionais	Os auditores devem manter um comportamento profissional apropriado, aplicando ceticismo profissional e julgamento profissional e exercendo o devido zelo ao longo de toda a auditoria.	<i>ISSAI</i> 200, <i>ISSAI</i> 2200
Princípio 3	Controlo de qualidade	Os auditores devem realizar a auditoria em conformidade com normas profissionais de controlo de qualidade.	<i>ISSAI</i> 140, <i>ISSAI</i> 200, <i>ISSAI</i> 2200, <i>ISSAI</i> 2220
Princípio 4	Gestão de equipas e competências	Os auditores devem possuir ou ter acesso às competências necessárias.	<i>ISSAI</i> 200, <i>ISSAI</i> 2200, <i>ISSAI</i> 2220
Princípio 5	Risco de auditoria	Os auditores devem gerir os riscos de fornecer um relatório que seja inadequado nas circunstâncias da auditoria.	<i>ISSAI</i> 200, <i>ISSAI</i> 2315
Princípio 6	Materialidade	Os auditores devem considerar a materialidade durante todo o processo de auditoria.	<i>ISSAI</i> 200, <i>ISSAI</i> 2320

Princípios gerais de auditoria		Explicação do princípio na <i>ISSAI</i> 100	Requisitos detalhados relativos aos princípios gerais da <i>ISSAI</i> 200 e das <i>ISSAIs</i> 1200–1810*
Princípio 7	Documentação	Os auditores devem preparar a documentação de auditoria que seja suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas.	<i>ISSAI</i> 200, <i>ISSAI</i> 2230, todas as <i>ISSAIs</i>
Princípio 8	Comunicação	Os auditores devem estabelecer uma comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria.	<i>ISSAI</i> 200, <i>ISSAI</i> 2200, <i>ISSAI</i> 2210, <i>ISSAI</i> 2240, <i>ISSAI</i> 2260, <i>ISSAI</i> 2265

(\*) É importante ressaltar que todos esses oito princípios gerais são críticos no contexto da auditoria financeira. Portanto, requisitos relativos a esses princípios e referências a esses princípios podem ser encontrados em muitas outras normas de auditoria financeira aplicáveis ao nível do trabalho, conforme mencionado acima.

## 2.4 Adoção das *ISSAIs* pela Câmara de Contas

2.22 As normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, qualidade e profissionalismo da auditoria do setor público.

2.23 Conforme *ISSAI* 100.8, os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público e os Princípios de Auditoria Financeira, constantes das *ISSAIs* 100 e 200 respectivamente, podem ser usados como base para o desenvolvimento de normas oficiais de cada ISC de três formas: i) como base sobre a qual as ISCs podem desenvolver normas próprias (embora esta opção possa ser menos viável na prática); ii) como base para a adoção de normas nacionais desde que sejam consistentes com esses princípios; ou iii) como base para adoção direta das *ISSAIs* como normas oficiais.

2.24 A CdC optou pela terceira opção, adotando diretamente as *ISSAIs* de auditoria financeira (*ISSAI* 2000-2899), juntamente com as normas de nível organizacional, como a *ISSAI* 130, a *ISSAI* 140 e *ISSAI* 150 (Competências de Auditores), como normas oficiais para auditorias financeiras<sup>5</sup>.

## 2.5 Como se referir às Normas de Auditoria Financeira em Relatório de Auditoria

2.25 De acordo com a *ISSAI* 100.10, nas circunstâncias em que a ISC venha a adotar as *ISSAIs* como normas oficiais, como é o caso da CdC, a ISC deverá cumprir com todas as *ISSAIs* relevantes para a auditoria para poder declarar no seu relatório que a auditoria foi executada de acordo com as referidas normas. A referência às *ISSAIs* pode ser feita no relatório de auditoria da seguinte forma:

“Conduzimos a(s) nossa(s) auditoria(s) de acordo com as Normas Internacionais das ISC (*ISSAIs*)”.

2.26 Para realçar a transparência a declaração pode ainda especificar as normas de auditoria entre as *ISSAIs* 2000-2899 que o auditor considerou relevante e foram aplicadas. Essa declaração pode ser feita acrescentando a seguinte frase:

“A(s) auditoria(s) foi [foram] baseada(s) na(s) *ISSAI(s)* xxx [nome e número da *ISSAI* ou conjunto de *ISSAIs*]”.

2.27 As *ISAs* emitidas pela Federação Internacional dos Contabilistas (*IFAC* – sigla em inglês) são incorporadas nas normas de auditoria financeira da *INTOSAI* (*ISSAIs* 2000-2899). Nas auditorias financeiras, as referências podem ser feitas quer às *ISSAIs* quer às *ISAs*. As *ISSAIs* podem fornecer material adicional de aplicação ao setor público, mas os requisitos para o auditor nas auditorias financeiras são iguais. As *ISAs* constituem um conjunto de normas e as *ISSAIs* nas quais estão incorporadas podem não ser referidas individualmente. **Se as *ISSAIs* ou as *ISAs* forem adotadas pela ISC como suas normas oficiais, o relatório**

<sup>5</sup> As matérias que não são relevantes com a natureza poderão ser ajustadas em conformidade com a lei da ISC e outros normativos.

**do auditor deve conter uma referência a essas normas. Esta obrigação também se aplica às auditorias financeiras combinadas com outro tipo de auditoria.**

## 2.6 Circunstâncias em que não é possível se referir às *ISSAIs* de Auditoria Financeira

- 2.28 As circunstâncias em que não é possível se referir às *ISSAIs* 2000-2899 como normas utilizadas ocorrem basicamente em dois casos: o trabalho não ser um trabalho de certificação, ou o auditor apresentar um relatório com informação financeira que não é informação financeira histórica. Vejamos o primeiro caso, quando o trabalho não é um trabalho de certificação.
- 2.29 A ISC pode executar trabalhos de investigação, revisão e trabalhos sobre procedimentos previamente acordados entre as partes. Estes tipos de trabalhos executados pela ISC não se encontram atualmente abrangidos pelo âmbito das *ISSAIs* que já existem. De acordo com a *ISSAI* 200.25 as auditorias às demonstrações financeiras conduzidas/executadas de acordo com as *ISSAI* são trabalhos de certificação que têm por fim oferecer a confiança razoável. A *ISSAI* 200.26 declara adicionalmente que em geral, as auditorias de asseguaração razoável são desenhadas/formuladas para resultar numa conclusão expressada de forma positiva, tal como “na nossa opinião as demonstrações financeiras apresentam adequadamente, em todos os aspetos materiais (ou fornecem uma visão verdadeira e justa/adequada de) da posição financeira de (...) e o seu desempenho financeiro, como os fluxos de caixa”, ou no caso de uma estrutura de conformidade de, “na nossa opinião as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com (...)”.
- 2.30 De acordo com as normas da *ISSAI* 100.24 e da *ISSAI* 200.20-22, os elementos de um trabalho de certificação são a existência de uma relação de três partes, envolvendo um auditor, a parte responsável e os usuários previstos; um objeto; critérios para avaliação do objeto; e a informação sobre o objeto daqui resultante (as demonstrações financeiras).
- 2.31 Se um ou mais do que um destes elementos mencionados em cima não estiver presente, então não é um trabalho de certificação razoável. Por outras palavras, se o auditor tem a tarefa que não envolve os elementos de um trabalho de certificação então não pode ser definido como uma auditoria financeira. Por exemplo, se a ISC é solicitada para fazer um trabalho de revisão da execução orçamental dos ministérios e fazer o relatório sobre os desvios da execução em relação ao orçamento aprovado pelo Parlamento Nacional sem apresentar uma opinião geral.
- 2.32 Vejamos o segundo caso, quando o auditor elabora um relatório sobre informação financeira que não é informação financeira histórica. De acordo com a *ISSAI* 200.8, o objetivo de uma auditoria financeira é de juntar as provas/as evidências de auditoria suficientes e apropriadas, oferecer a confiança razoável aos usuários, na forma de uma opinião de auditoria e/ou reportar/relatar/elaborar um relatório, sobre se as demonstrações financeiras ou outras formas de apresentação de informação financeira são adequadamente e/ou em todos os aspetos materiais apresentados de acordo com a estrutura regulatória e a estrutura de relatório aplicável. As auditorias financeiras tratam de informação financeira histórica, que está expressa em termos financeiros em relação a uma entidade, derivados primariamente do sistema de contabilidade da entidade sobre eventos económicos que ocorreram em períodos passados ou sobre condições económicas e circunstâncias em determinados momentos do passado. No caso de uma ISC ter de elaborar um relatório sobre informação financeira que não é informação financeira histórica, as *ISSAIs* de auditoria financeira não podem ser referidas como normas oficiais. Por exemplo, no caso de uma ISC aprovar um relatório sobre a precisão das previsões orçamentais, não pode ser feita a referência às *ISSAI* de Auditoria Financeira como normas oficiais.
- 2.33 Quando o mandato da ISC inclui dar uma opinião ou declaração sobre a conformidade com leis ou regulamentos sem referir ou para além da referência à ERF aplicável, então a ISC deve considerar usar a *ISSAI* 400 e a *ISSAI* 4000 como orientações para essas opiniões ou declarações específicas.

## 2.7 *ISSA*/s de Auditoria Financeira: Avaliação dos efeitos de uma estrutura legal e regulamentar nas Demonstrações Financeiras

- 2.34 O objetivo de uma auditoria financeira de acordo com as *ISSA*/s é aumentar o grau de confiança dos usuários previstos nas demonstrações financeiras auditadas. Isso pode ser realizado por meio da expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspetos relevantes, de acordo com a ERF aplicável. Ao realizar tal auditoria, o objeto a ser auditado são as demonstrações financeiras e os critérios pelos quais o auditor avalia esse objeto são os definidos na ERF aplicável.
- 2.35 O objetivo de uma auditoria de conformidade, de acordo com as *ISSA*/s, é avaliar se um particular objeto está em conformidade com uma lei ou regulamento relevante (norma). Ao realizar tal auditoria, o objeto auditado é a atividade executada pela parte responsável, que deve estar em conformidade com a norma em questão, e tal norma é o critério para a auditoria.
- 2.36 As auditorias financeiras e de conformidade, de acordo com as *ISSA*/s, têm, portanto, objetivos declarados diferentes, mas esses objetivos geralmente convergem devido à natureza legislativa dos ambientes do setor público.
- 2.37 Ao realizar uma auditoria financeira de acordo com as *ISSA*/s, é necessário considerar os efeitos da estrutura legal e regulamentar da entidade auditada nas demonstrações financeiras. No setor público, a estrutura legal e regulamentar pode ter impactos significativos nas demonstrações financeiras. Tal estrutura pode até constituir a ERF aplicável que é usada para elaborar as demonstrações financeiras. Por essa razão, as normas legais podem às vezes se tornar o critério com base no qual será avaliada a elaboração das demonstrações financeiras durante uma auditoria financeira de acordo com as *ISSA*/s. Quando isso ocorre, os objetivos das auditorias financeiras e de conformidade de acordo com *ISSA*/s convergem.
- 2.38 A *ISSA*/ 2250 define dois tipos de efeitos que uma estrutura legal e regulamentar pode ter nas demonstrações financeiras e que, portanto, devem ser considerados pelo auditor: diretos e indiretos.
- 2.39 A estrutura legal e regulamentar tem efeito direto nas demonstrações financeiras se afetar diretamente as informações que devem ser nelas relatadas. Quando as demonstrações são elaboradas com base nas normas legais descritas acima, tais normas são consideradas como tendo um efeito direto nas demonstrações financeiras e devem ser avaliadas conforme exigido pela *ISSA*/ 2250. Quando as demonstrações são elaboradas com base numa estrutura contabilística que não seja baseada em normas legais, quaisquer outras normas legais relevantes que as afetem diretamente continuam a se enquadrar no âmbito da *ISSA*/ 2250. Por exemplo, uma norma que exija que um tipo específico de despesa seja registado por um valor específico ou que exija que uma divulgação específica seria considerada como tendo um efeito direto nas demonstrações financeiras.
- 2.40 A estrutura legal e regulamentar tem um efeito indireto nas demonstrações financeiras se não tiver um efeito direto conforme descrito acima, mas possa ter um efeito se uma não conformidade ocorrer. Por exemplo, a não conformidade com uma norma que possa dar origem a uma multa ou outro passivo potencial seria considerada como tendo um efeito indireto nas demonstrações financeiras, se tal não conformidade ocorresse.
- 2.41 Os auditores do setor público normalmente têm a responsabilidade de avaliar a conformidade com normas como parte do seu mandato. Parte dessa responsabilidade pode ser cumprida a partir da aplicação da *ISSA*/ 2250, conforme a descrição acima, mas os auditores do setor público podem ser obrigados a avaliar a conformidade com outras normas, ou podem optar por fazer isso, sendo que estas podem não estar no âmbito da *ISSA*/ 2250. A avaliação da conformidade com essas outras normas, muitas vezes, pode ser mais eficiente como parte do processo da auditoria anual das demonstrações financeiras. Isso porque, ao testar as demonstrações, o auditor normalmente avalia atividades económicas relevantes, e as mesmas amostras selecionadas para tal finalidade também podem ser relevantes para testar a conformidade com essas outras normas. Por exemplo, ao testar uma amostra de compras em relação às afirmações relevantes das demonstrações financeiras, o auditor pode avaliar a

conformidade com as normas de aquisição que controlam os procedimentos do processo de compras, mas que não tenham efeito direto ou indireto nas demonstrações financeiras.

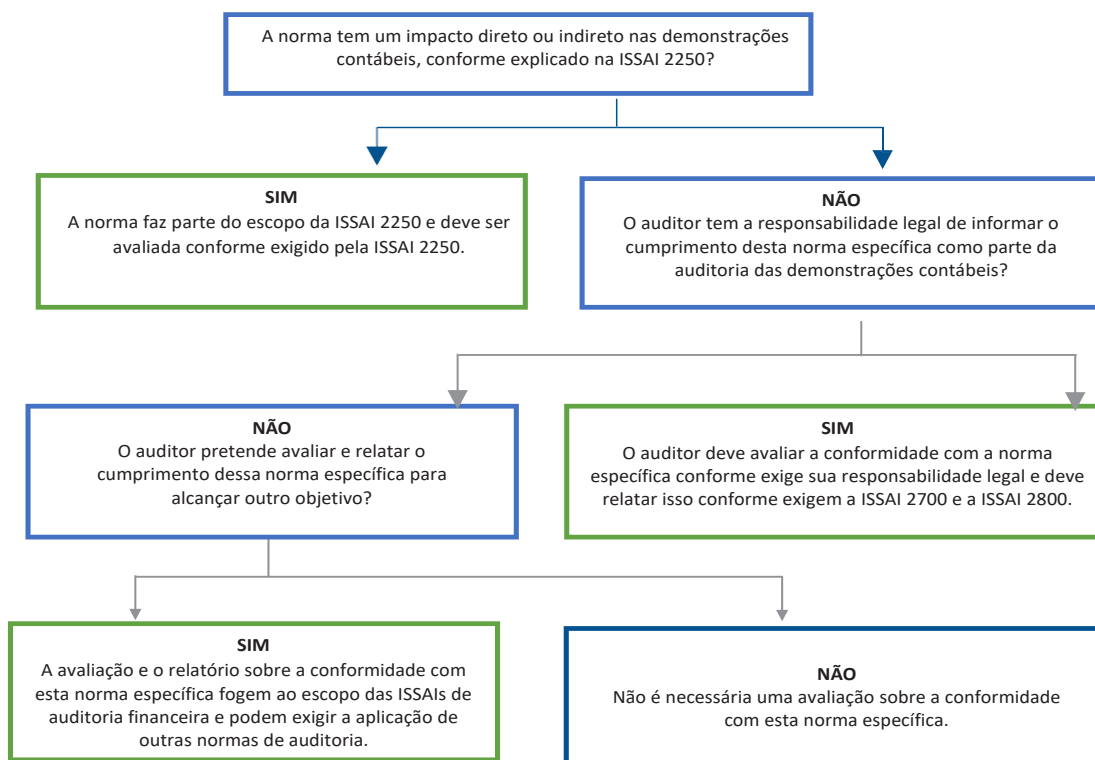
2.42 As *ISSA/Is* de auditoria financeira permitem o relato dos resultados dos testes de conformidade com as normas no relatório do auditor quando este relato é for necessário para atender a um requisito legal específico de relatório. Essas informações devem ser relatadas num parágrafo separado no relatório do auditor intitulado “Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulatórios”. Essas normas podem ou não estar dentro do âmbito da *ISSA/ 2250*.

2.43 Eventuais casos de não conformidade com as normas podem precisar ser incluídos no relatório do auditor, por razões outras que não sejam um requisito legal de relatório, por exemplo, como um “principal assunto de auditoria” ou como “outros assuntos”, dependendo da natureza e importância da não conformidade e de seu impacto nas demonstrações financeiras. É possível que essas normas estejam ou não dentro do âmbito da *ISSA/ 2250*, uma vez que, pelas razões explicadas acima, os auditores podem incluir no seu plano de auditoria normas que estejam fora do âmbito dessa norma. O auditor deve garantir que a não conformidade seja relatada adequadamente de acordo com os requisitos das *ISSA/Is* de auditoria financeira. Pode ser necessário aplicar julgamento profissional para determinar a maneira mais apropriada de relatar, especialmente em relação a normas que estejam fora do âmbito da *ISSA/ 2250* e não impactem as demonstrações financeiras, mas que podem ser de importância significativa para os usuários.

2.44 Em certos ambientes, os auditores podem ser obrigados a relatar factualmente no relatório do auditor todas as não conformidades com normas que tenham identificado ao realizar a auditoria de demonstrações financeiras, prática que não é exigida pelas *ISSA/Is* de auditoria financeira. Quando um auditor for obrigado a relatar não conformidade com normas, de forma tal que se desvie dos requisitos das *ISSA/Is* de auditoria financeira, o desvio deve ser avaliado pelo auditor para garantir que todos os requisitos relevantes dessas normas continuem a ser efetivamente atendidos.

2.45 A **Figura 3** apresenta a árvore de decisão que esclarece o âmbito da *ISSA/ 2250*.

Figura 3 - Árvore de decisão (decision tree) que esclarece o âmbito da ISSAI 2250



## 2.8 Estrutura de Relatório Financeiro Aplicável

2.46 A determinação da ERF aplicável é um elemento fundamental para a condução de auditorias financeiras, já que se constitui no critério das referidas auditorias.

2.47 No que tange a esse elemento, é importante destacar que Timor-Leste encontra-se em processo de transição e desenvolvimento dos seus padrões contabilísticos.

2.48 Conforme disposto no preâmbulo da Resolução do Governo n.º 24/2024, de 22 de maio “o Programa do IX Governo Constitucional prevê que o Governo irá estabelecer um regime para a introdução de um padrão de contabilidade com o objetivo de facilitar o acesso ao crédito e incentivar a melhoria da economia formal e que será alterado de forma gradual o sistema de contabilidade do Estado a partir do *cash basis system* para o *accrual basis system*”.

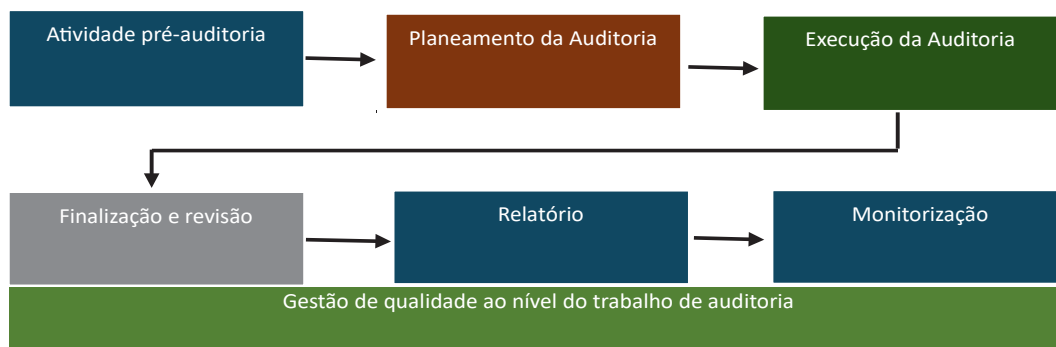
2.49 Assim, é fundamental que os auditores da CdC estejam atentos às ERFs efetivamente utilizadas pelas entidades auditadas para a devida condução dos seus trabalhos de auditoria.

2.50 Neste contexto de transição, a CdC acompanhará de forma próxima e contínuo a evolução do processo de reforma do sistema contabilístico nacional, notadamente com vista a promover os meios necessários ao desenvolvimento das capacidades relativas ao campo da contabilidade, de modo a abranger as especificidades inerentes a esse processo de reforma contabilística.

## Capítulo 3 – Processo de Auditoria Financeira

- 3.1 O propósito de uma auditoria financeira de acordo com as ISSAIs é aumentar o grau de confiança dos usuários previstos nas demonstrações financeiras auditadas. Isso pode ser realizado por meio da expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspetos relevantes, de acordo com a ERF aplicável.
- 3.2 Para expressar uma opinião, o auditor é obrigado reunir prova/evidência de auditoria apropriada e suficiente, planeando e executando procedimentos de auditoria adequados, conforme exigido nas *ISSAIs*. Ao fazer isso, o processo de auditoria financeira precisa ser seguido conforme sugerido na **Figura 4**. As atividades do processo de auditoria são interligadas e assim devem ser mantidas durante toda a realização do trabalho, sendo concluídas após a publicação do relatório de auditoria.

Figura 4 - Processo de auditoria financeira



### 3.1 Atividades Pré-Auditoria

- 3.3 O processo de auditoria financeira começa com as atividades pré-auditoria. O objetivo de conduzir as atividades pré-auditoria é, entre outros, verificar a existência das condições necessárias para a realização da auditoria, como uma ERF aceitável, o entendimento, por parte da administração, das suas responsabilidades, etc. Os auditores também realizam outras atividades específicas: avaliar a conformidade com requisitos éticos e a competência da equipa, elaborar e emitir os termos do trabalho, realizar a reunião de abertura da auditoria, etc. As atividades pré-auditoria devem ser revistas e assinadas pelos revisores. Os revisores geralmente são os supervisores dos trabalhos de auditoria, na composição de uma equipa de auditoria típica das ISCs.

*Os processos e metodologias detalhados para realizar as atividades pré-auditoria são apresentados no Capítulo 4 deste Manual.*

### 3.2 Planeamento da Auditoria

- 3.4 As atividades que devem ser desenvolvidas na fase de planeamento são o estabelecimento do Plano Global de Auditoria (PGA) e a elaboração do Programa de Auditoria (PA) para conduzir a auditoria das demonstrações financeiras. A abordagem de auditoria adotada pelas *ISSAIs* é baseada em riscos. Nessa fase do processo, os auditores identificam e avaliam os riscos de distorções relevantes nas demonstrações financeiras, devido a fraude ou erro e determinam a materialidade. A *ISSAI 2315* exige que os auditores identifiquem e avaliem os riscos de distorções relevantes por meio da obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente. Com base na avaliação de riscos, o auditor deve identificar os controlos implementados que podem mitigar ou eliminar os riscos. Como resposta aos riscos (*ISSAI 2330*), os auditores devem planejar os procedimentos adicionais de auditoria, consistentes em testes de controlos e testes substantivos. O plano de auditoria deve ser revisto e assinado pelo revisor, e ser atualizado continuamente até à conclusão da auditoria e a emissão do relatório de auditoria, conforme exigido pelas *ISSAIs*.

---

*Os processos e metodologias detalhados para a elaboração e finalização de um Plano Global de Auditoria estão descritos no **Capítulo 5** deste manual.*

---

### 3.3 Execução da Auditoria

3.5 Na fase de execução, que envolve principalmente o trabalho de campo, os auditores executam os procedimentos de auditoria concebidos na fase de planeamento, documentam as conclusões com base nos procedimentos executados e obtêm as provas/evidências de auditoria. Os procedimentos de auditoria executados e as conclusões documentadas devem ser revistos e assinados pelos revisores.

---

*Os processos e metodologias detalhados para executar os procedimentos de auditoria, documentar as conclusões e recolher evidências de auditoria estão descritos no **Capítulo 6** deste Manual.*

---

### 3.4 Finalização e Revisão

3.6 A ISSAI 2500 exige que os auditores obtenham provas/evidências de auditoria apropriadas e suficientes para expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras. Essas provas/evidências de auditoria são obtidas por meio de procedimentos de auditoria específicos que respondam aos riscos identificados ao nível das afirmações ou das demonstrações financeiras. Nesta fase do processo, os auditores avaliam as provas/evidências obtidas na fase de execução da auditoria, verificando se são suficientes e adequadas. Tais provas/evidências constituem a base para a formação e emissão de uma opinião da auditoria sobre as demonstrações financeiras e para o relato de não conformidade com leis, regras e regulamentos, se houver.

3.7 Nessa fase, o supervisor ou revisor da auditoria considera as opiniões e observações elaboradas pelo auditor, assegurando-se de que ambas estejam adequadamente suportadas por provas/evidências de auditoria e que foi aplicado julgamento profissional. Os auditores e os revisores devem assegurar que o plano de auditoria foi seguido na execução da auditoria, razão pela qual o trabalho realizado pelos auditores precisa ser revisto e aprovado pelos revisores.

---

*Os processos e metodologias detalhados de avaliação e revisão estão detalhados no **Capítulo 7** deste Manual.*

---

### 3.5 Relatório

3.8 Com base na avaliação e revisão do trabalho realizado pelos auditores, o próximo passo é elaborar e emitir o relatório final da auditoria que contém a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras. A opinião baseia-se nas provas/evidências de auditoria de que as demonstrações financeiras apresentam adequadamente (ou apresentam uma visão verdadeira e justa) ou foram elaboradas de acordo com a ERF aplicável e com quaisquer leis e regulamentos que afetem a sua apresentação. Além disso, pode haver outras responsabilidades relacionadas ao relatório, de acordo com o mandato da ISC. Essas outras responsabilidades poderão exigir a aplicação de outras normas de auditoria, quando estiverem além do âmbito das ISSAIs de auditoria financeira. As opções para a elaboração de relatórios de acordo com o âmbito das ISSAIs de auditoria financeira encontram-se explicadas na secção de relatório deste manual.

---

*Os processos e metodologias detalhados para a elaboração de relatórios de auditoria são abordados no **Capítulo 8** deste Manual.*

---

### 3.6 Procedimentos de Monitorização

3.9 A ISSAI 100 afirma que as ISCs têm um papel na monitorização das medidas adotadas pela parte responsável em resposta às questões levantadas no relatório de auditoria: a monitorização concentra-se em verificar se a entidade auditada tratou adequadamente essas questões, incluindo quaisquer implicações mais amplas. Ações insuficientes ou insatisfatórias tomadas pela entidade auditada podem demandar um relatório adicional por parte da ISC.

3.10 Além disso, os procedimentos de monitorização são considerados uma boa prática de acordo com o princípio 3 da *INTOSAI-P 20*. Caso a monitorização não seja realizada após a emissão do relatório de auditoria, a ISC não poderá avaliar se o impacto desejado foi gerado como resultado da auditoria. Portanto, os procedimentos de monitorização são vistos como um dos componentes importantes do processo de auditoria.

---

*Os procedimentos de monitorização são explicados no Capítulo 9 deste Manual.*

---

### 3.7 Gestão de Qualidade ao nível do trabalho de auditoria

3.11 A gestão de qualidade não é um processo independente, mas está incorporado ao processo de auditoria. As responsabilidades de gestão de qualidade ao nível do trabalho de auditoria são frequentemente influenciadas pelo funcionamento do sistema de gestão de qualidade da auditoria ao nível organizacional. A *ISSAI 140* (revista) define os requisitos organizacionais para a criação do sistema na ISC, enquanto a *ISSAI 2220* estabelece as responsabilidades de gestão de qualidade ao nível do trabalho de auditoria.

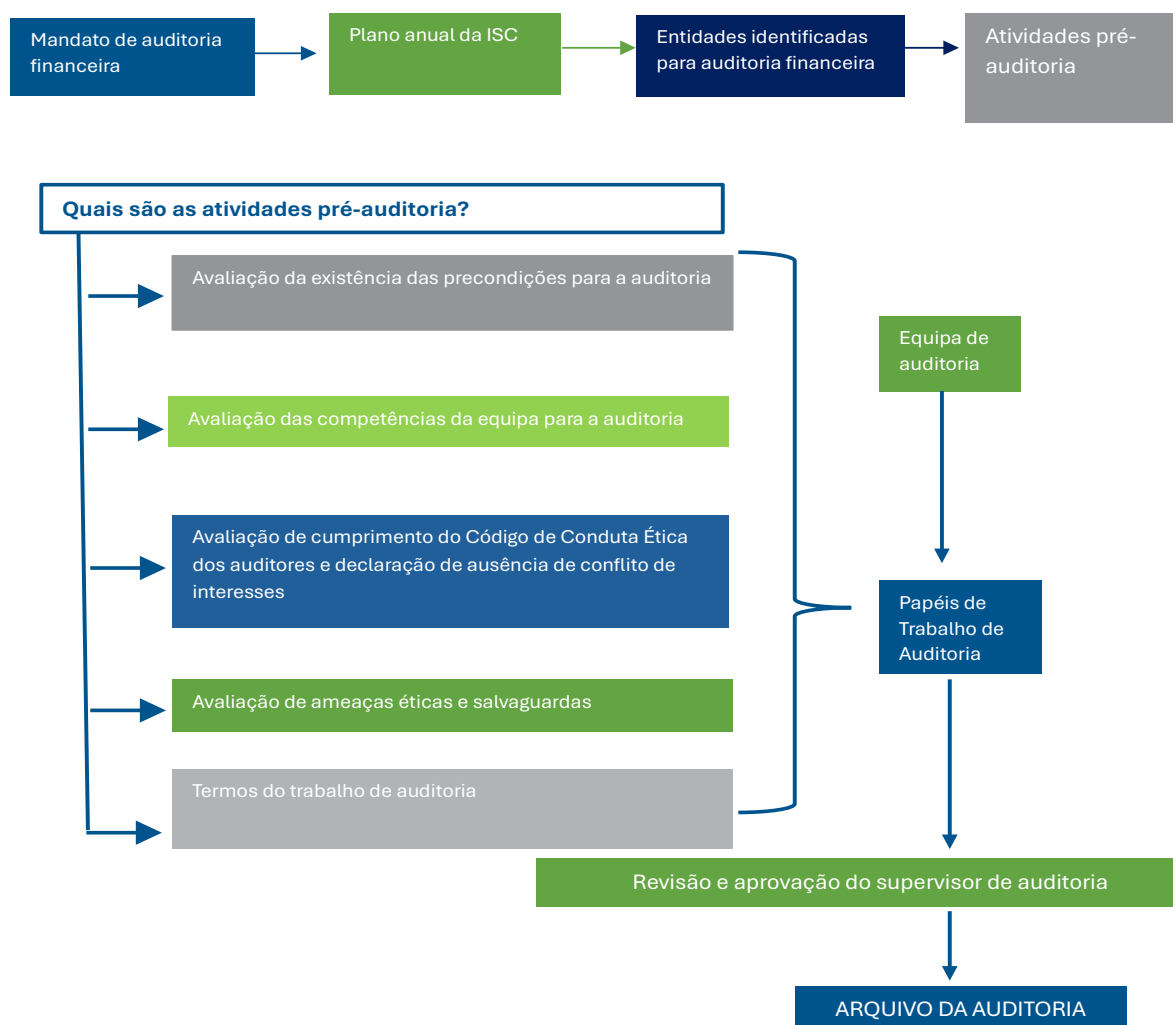
3.12 As abordagens para gerir a qualidade no trabalho de auditoria variam entre os diferentes trabalhos de auditoria da ISC pois são afetadas pelas respostas planeadas ao risco de qualidade da ISC que são relevantes para os trabalhos de auditoria, bem como pela natureza e circunstâncias do trabalho de auditoria específico.

3.13 Neste Manual, o capítulo 10 apresenta uma visão geral do processo de gestão da qualidade ao nível do trabalho e como as responsabilidades pelo trabalho de auditoria são afetadas pelo funcionamento do sistema de gestão de qualidade da auditoria ao nível organizacional.

## Capítulo 4 - Atividades Pré-auditoria

- 4.1 A *ISSAI* 2210 define os requisitos relacionados à concordância com os termos do trabalho de auditoria, que é uma prática de auditoria mais alinhada com as observadas no setor privado. O auditor é obrigado a avaliar certas condições antes de aceitar o trabalho e, com base nessa avaliação, determinar se pode aceitá-lo ou recusá-lo.
- 4.2 Geralmente, leis e regulamentos obrigam as ISCs a realizar determinadas auditorias, e o auditor do setor público provavelmente não terá a opção de recusar ou se retirar da auditoria. No entanto, os requisitos que são apropriados na prática de auditoria do setor privado podem também ser aplicados, e ser relevantes, para a auditoria do setor público. Os procedimentos aplicáveis ao trabalho são influenciados pela forma como a ISC estabeleceu os objetivos de qualidade, identificou e avaliou os riscos de qualidade e elaborou as respostas no componente “aceitação, início e continuidade” do sistema de gestão da qualidade tanto para auditorias obrigatórias quanto não obrigatórias, se houver.
- 4.3 A finalidade de se realizar as atividades prévias à auditoria é ajudar a garantir que o auditor tenha considerado eventuais situações ou circunstâncias que possam afetar adversamente sua capacidade de planejar e executar a auditoria, de forma a reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. A **Figura 5** abaixo apresenta-se uma visão simplificada das atividades de pré-auditoria identificáveis nas auditorias conduzidas por ISCs.

Figura 5 - Atividades Pré-Auditoria



## 4.1 Avaliação da Existência de Precondições para a Auditoria

4.4 Esta secção explica o processo de avaliação da ERF aplicado pela entidade auditada na elaboração de suas demonstrações financeiras. No ambiente do setor público, o auditor pode encontrar diversas ERFs. Portanto, é importante saber:

- a) Como determinar se a ERF aplicada é aceitável ou não<sup>6</sup>;
- b) A diferença entre estruturas de apresentação adequada e estruturas de conformidade; e
- c) O impacto do tipo da ERF na redação da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras.

### 4.1.1 Definições Relevantes para Entender a Estrutura de Relatórios Financeiros (ERF)

4.5 O termo demonstrações financeiras geralmente refere-se a um conjunto completo de demonstrações, conforme determinado pelos requisitos da ERF aplicável, mas pode também se referir a uma única demonstração. As divulgações compreendem informações explicativas ou descritivas, incluídas nas demonstrações financeiras, ou nas notas explicativas, ou incorporadas por referência cruzada<sup>7</sup>, elaboradas conforme sejam requeridas, permitidas expressamente ou de outra forma estabelecidas pela ERF aplicável.

4.6 A informação contábilística histórica é a informação expressa em termos financeiros em relação a uma entidade específica, derivada principalmente do sistema de contabilidade da entidade, a respeito de eventos económicos ocorridos em períodos passados ou de condições económicas ou circunstâncias em determinada data no passado<sup>8</sup>.

4.7 A ERF aplicável é a ERF adotada pela administração ou, quando aplicável, pelos responsáveis pela governança na elaboração das demonstrações financeiras, que é aceitável em vista da natureza da entidade e do objetivo das demonstrações financeiras ou que seja exigida por lei ou regulamento. Há dois tipos de ERF, conforme a explicação da *ISSAI* 2200:

1. A expressão **estrutura de apresentação adequada** é utilizada para se referir a uma ERF que exige conformidade com seus próprios requisitos e que:
  - i. Reconhece explícita ou implicitamente que, para conseguir apresentação adequada das demonstrações financeiras, pode ser necessário que a administração forneça divulgações além daquelas especificamente exigidas pela estrutura; ou que
  - ii. Reconhece explicitamente que pode ser necessário que a administração se desvie de um requisito da estrutura para conseguir apresentação adequada das demonstrações financeiras.
2. A expressão **estrutura de conformidade** é utilizada para se referir a uma ERF que exija conformidade com as exigências dessa estrutura, mas não reconhece os aspetos mencionados em (i) e (ii) acima. Tanto a estrutura de apresentação adequada quanto a de conformidade são encontradas nos ambientes do setor público.

4.8 Além de elaborar demonstrações financeiras de propósito geral, as entidades do setor público também podem elaborar demonstrações financeiras para outras partes (como órgãos governamentais, o Poder Legislativo ou outras partes que desempenhem uma função de supervisão) que venham a necessitar de demonstrações financeiras adaptadas para atender às suas necessidades específicas de informação. Essas demonstrações financeiras seriam consideradas de propósito especial e poderiam ser elaboradas com base numa ERF para propósitos especiais<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> *ISSAI* 2210, parágrafos 6 e A2 a A10.

<sup>7</sup> *ISSAI* 2200, parágrafo 13(f).

<sup>8</sup> *ISSAI* 2200, parágrafo 13(g).

<sup>9</sup> Nota de revisão técnica da tradução: a *ISSAI* 2800 dispõe sobre auditorias de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com estruturas de relatório financeiro para propósitos especiais.

#### 4.1.2 Avaliação da Aceitabilidade da Estrutura de Relatórios Financeiros

4.9 A ERF é o critério de auditoria e o referencial com base no qual as demonstrações financeiras serão avaliadas. Sem uma ERF aceitável, o auditor não poderá cumprir os objetivos da auditoria. Além disso, a administração precisa dispor de critérios aceitáveis para elaborar suas demonstrações financeiras. Essa é a razão pela qual a existência de uma ERF aceitável é uma das precondições para a auditoria de demonstrações financeiras. Portanto, a ISC ou o auditor podem executar os passos sugeridos nas perguntas a seguir para verificar se existe uma ERF aplicável e se ela é aceitável, e como o assunto deve ser tratado se não for aceitável. Considerando que existem entidades semelhantes em todas as ISCs, para fins de realização das auditorias financeiras, esses passos podem ser executados ao nível da ISC, em vez de ao nível de cada auditoria:

**Passo 1:** Existe uma ERF aplicável para entidades do setor público?

**Passo 2:** A ERF é aceitável?

**Passo 3:** A ERF é uma estrutura de propósito especial ou de propósito geral?

**Passo 4:** A ERF é uma estrutura de apresentação adequada ou de conformidade? Como elaborar os relatórios de acordo com ela?

**Passo 5:** Quais são as opções da ISC se a ERF for considerada inaceitável?

Na ausência de base para julgar a aceitabilidade das estruturas de propósito geral, presume-se que as normas de relatórios financeiros estabelecidas por organizações autorizadas ou reconhecidas que promulgam normas sejam aceitáveis (*ISSAI 2210.A8*). A ISC pode passar essa etapa quando a ERF for *International Financial Reporting Standards (IFRS) / International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*.

#### **Passo 1: Existe uma ERF aplicável para entidades do setor público?**

4.10 Em muitos casos, leis e regulamentos prescrevem a ERF para as entidades do setor público. As demonstrações financeiras das entidades do setor público podem ser elaboradas conforme o regime de competência, o regime de caixa, ou ambos os regimes:

- a) As demonstrações financeiras, conforme o regime de competência, podem incluir: demonstração da posição financeira; demonstração do resultado abrangente; demonstração dos fluxos de caixa; e notas explicativas com um resumo das principais políticas contábilísticas e outras informações explicativas.
- b) As demonstrações financeiras, conforme o regime de caixa, podem apresentar uma demonstração de recebimentos, uma demonstração de pagamentos, notas explicativas associadas e uma comparação entre os valores orçamentados e realizados. Em determinados ambientes, de acordo com a ERF, o conjunto completo de demonstrações financeiras também poderá incluir outros relatórios, tais como relatórios de desempenho e de dotações orçamentais. No entanto, leis e regulamentos também podem prever uma apresentação de informações financeiras históricas diferente.

4.11 Concluindo, em relação ao primeiro passo, da avaliação da ERF, as ISCs precisam identificar se há uma ERF aplicável para entidades do setor público em seu ambiente ou jurisdição.

#### **Passo 2: A ERF é aceitável?**

4.12 A aceitabilidade da ERF é avaliada conforme a natureza da entidade e o objetivo de suas Demonstrações Financeiras. A aceitabilidade da ERF é avaliada conforme a natureza da entidade e o objetivo de suas demonstrações financeiras. As características de uma ERF aceitável são examinadas na *ISSAI 200* e na *ISSAI 2210* (ver Apêndice 2 da *ISSAI 2210*). As ERFs aceitáveis normalmente exibem os atributos apresentados na **Ilustração 4**.

**Ilustração 4 - ERF aceitável**

Características	Descrição
Relevância	As informações fornecidas nas demonstrações financeiras são relevantes para a natureza da entidade auditada e para a finalidade das demonstrações financeiras.  A relevância está sujeita à natureza da entidade conforme refletido na <b>Ilustração 5</b> adiante. A relevância é claramente uma decisão crítica para a ISC e precisa ser avaliada em consulta com as partes interessadas.
Integralidade	Não são omitidas quaisquer transações e eventos, saldos de contas e divulgações que possam afetar as conclusões com base nas demonstrações financeiras.  A finalidade das demonstrações financeiras pode variar, podendo incluir desde fins de financiamento/investimento, conforme explica a <b>Ilustração 5</b> adiante, até a certificação e aprovação do orçamento anual. Isso precisa ser avaliado no contexto das necessidades das partes interessadas e do ciclo de prestação de contas e responsabilização.
Confiabilidade	As informações fornecidas nas demonstrações financeiras refletem, conforme o caso, a substância económica dos eventos e transações, e não meramente sua forma jurídica; e resultam em avaliação, mensuração, apresentação e divulgação razoavelmente consistentes, quando usadas em circunstâncias semelhantes.  A confiabilidade reflete se as informações fornecidas estão num formato vinculado a políticas de contabilidade e/ou a procedimentos financeiros.
Neutralidade	As informações contidas nas demonstrações financeiras devem estar livres de viés. Em outras palavras, as informações fornecidas nas demonstrações financeiras não devem levar a interpretações que possam ser enganosas em relação a determinados resultados ou em relação à entidade.
Compreensibilidade	As informações contidas nas demonstrações financeiras são claras e abrangentes e não estão sujeitas a interpretações significativamente diversas. Isso reforça a necessidade de as demonstrações serem adequadas à finalidade, de maneira que possam ser compreendidas e utilizadas para o propósito a que se destinam.

- 4.13 A aceitabilidade da ERF significa que as informações fornecidas nas demonstrações financeiras são úteis para os usuários previstos. Para determinar tal utilidade, os próprios usuários devem ser identificados, e seus requisitos, compreendidos.
- 4.14 No setor público, normalmente haverá usuários de demonstrações financeiras de vários tipos de entidades e por diferentes razões. A **Ilustração 5** apresenta situações encontradas num ambiente do setor público. A última coluna lista exemplos de ERFs comumente usadas, no entanto, a sua inclusão não significa que as ERFs correspondentes sejam necessariamente aceitáveis. Essa decisão deve ser tomada por cada ISC no contexto de sua prática de auditoria.

Ilustração 5 - Situação típica de uma ERF num ambiente do setor público

Tipo de entidade	Usuário típico	Tipo de exigência	ERF comumente usada
Ministério	Comissão das Finanças Públicas do Parlamento Nacional, ministros	Prestação de contas de despesas do governo e avaliação da gestão financeira.	Regime de caixa Regime de caixa modificado Regime de competência
Órgãos não geradores de receita	Comissão das Finanças Públicas do Parlamento Nacional, ministérios responsáveis e comunidade de doadores	Prestação de contas de financiamento e avaliação do desempenho das entidades em relação a suas atribuições.	Regime de caixa Regime de caixa modificado Regime de competência
Empresas e entidades geradoras de receita	Comissão das Finanças Públicas do Parlamento Nacional, ministérios, autoridades de investimento, bancos, etc.	Avaliação do retorno sobre o investimento e da sustentabilidade, avaliação dos efeitos da política e regulamentação das entidades.	Demonstrações financeiras pelo regime de competência muitas vezes alinhadas a uma estrutura de relatório reconhecida (por exemplo, <i>IFRS</i> e <i>IPSAS</i> ).

Observação: Relativamente à ERF aplicável, ver, os parágrafos 2.46 a 2.50 do capítulo 2, que contempla o processo de transição e desenvolvimento dos padrões contabilísticos em Timor-Leste.

4.15 Para concluir o segundo passo da avaliação da ERF, as ISCs precisam identificar se a ERF em questão é aceitável.

### Passo 3: A ERF é uma estrutura de propósito especial ou de propósito geral?

4.16 As estruturas podem ser categorizadas como de propósito geral ou especial. Uma estrutura de propósito especial é aquela formulada para atender às necessidades de informações financeiras de usuários específicos. Uma estrutura de propósito geral é aquela formulada para atender às necessidades de múltiplas categorias usuárias.

4.17 Em alguns ambientes, as demonstrações financeiras para fins específicos são as únicas demonstrações financeiras elaboradas pelas entidades do setor público. Portanto, é importante determinar cuidadosamente se a ERF foi concebida para atender às necessidades de informações financeiras de múltiplas categorias usuárias (“estrutura de propósito geral”) ou às necessidades de informações financeiras de usuários específicos (ver *ISSAI 2800*).

4.18 Assim, com base nas *ISSAIs 200* e *2200*, as ISCs precisam examinar se a ERF aplicável é uma estrutura de propósito geral ou especial. Por exemplo, em muitos casos, as contas consolidadas do governo e as demonstrações financeiras de ministérios ou outros órgãos do setor público são elaboradas para atender às necessidades comuns de informações financeiras de múltiplas categorias de usuários, e a estrutura de relatórios aplicável seria, conseqüentemente, classificada como de propósito geral.

4.19 Quando o auditor conclui que a estrutura contabilística aplicada para elaborar as demonstrações financeiras a serem auditadas é uma estrutura de propósito especial, deve aplicar a *ISSAI 2800*, que trata de considerações especiais relevantes para:

- a) A aceitação do trabalho;
- b) O planeamento e a execução do trabalho; e
- c) A formação de opinião e a elaboração de relatório sobre as demonstrações financeiras.

A *ISSAI 2800* não substitui, mas complementa os requisitos das outras *ISSAIs*. Portanto, o auditor deve continuar a cumprir todos os requisitos relevantes de outras *ISSAIs* ao aplicar a *ISSAI 2800*.

4.20 Para concluir o terceiro passo da avaliação da ERF, as ISCs precisam determinar se a ERF em questão é uma estrutura de propósito geral ou uma estrutura de propósito especial.

**Passo 4: A ERF é uma estrutura de apresentação adequada ou de conformidade? Como elaborar os relatórios de acordo com a ERF?**

- 4.21 A ERF pode ser uma estrutura de apresentação adequada ou uma estrutura de conformidade. O tipo de estrutura usado para elaborar as demonstrações financeiras afeta a redação da opinião do auditor. No caso de uma estrutura de apresentação adequada, as ISCs precisam avaliar se as demonstrações financeiras oferecem uma apresentação adequada, incluindo (ver *ISSAI 2700.14*) considerações sobre:
- a) A apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras; e
  - b) Se as demonstrações financeiras, incluindo as respectivas notas explicativas, representarem as transações e eventos subjacentes de forma a garantir uma apresentação adequada.
- 4.22 Ao emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, o relatório do auditor deve conter expressões como “as demonstrações financeiras apresentam adequadamente (...)” ou “as demonstrações financeiras dão uma visão verdadeira e justa de (...)”.
- 4.23 Quando as demonstrações financeiras são elaboradas de acordo com uma estrutura de conformidade, o auditor não emite uma opinião sobre a adequação da apresentação. Em vez disso, exige-se que o auditor avalie se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspetos relevantes, de acordo com as normas de apresentação das demonstrações financeiras prescritas na ERF especial ou em leis e regulamentos aplicáveis. O uso de uma estrutura de conformidade não deve ser confundido com uma auditoria de conformidade. A redação da opinião será a seguinte: “As demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspetos relevantes, de acordo com [a ERF aplicável]”.
- 4.24 Para concluir o quarto passo da avaliação da ERF:
- a) As ISCs precisam decidir se a ERF em questão é uma estrutura de apresentação adequada ou uma estrutura de conformidade; e
  - b) Dependendo da ERF usada pela entidade para elaborar suas demonstrações financeiras, a ISC deve redigir a opinião da auditoria de acordo com a ERF.

**Passo 5: Quais são as alternativas para a ISC se a ERF for considerada inaceitável?**

- 4.25 Conforme a explicação na *ISSAI 2210.8*, se não forem observadas as condições para uma auditoria, o auditor deverá discutir a questão com a administração da entidade auditada. A menos que exigido por lei ou regulamento, o auditor não deve aceitar o trabalho de auditoria proposto.
- 4.26 A não aceitação do trabalho muitas vezes não é possível no ambiente da ISC, uma vez que a ISC é obrigada a realizar auditorias de acordo com o seu mandato legal. Nesse sentido, a ISC precisa explorar maneiras alternativas de lidar com ERFs inaceitáveis.
- 4.27 Se o auditor determinar que a ERF prescrita por lei ou regulamento é inaceitável, a *ISSAI 2210.19* exige que o auditor discuta a questão com a administração da entidade auditada e solicite que divulgações adicionais sejam feitas, para evitar que as demonstrações financeiras sejam enganosas para os usuários<sup>10</sup>. Ainda que a administração faça as divulgações adicionais, o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras deve incorporar um Parágrafo de Ênfase, chamando a atenção dos usuários para as divulgações adicionais (ver, capítulo 8).
- 4.28 Se a administração se recusar a atender à solicitação do auditor no sentido de elaborar divulgações adicionais e a ISC não puder se retirar do trabalho, conforme discutido no parágrafo anterior, a ISC deverá, de acordo com a *ISSAI 2210.20*:
- a) avaliar o efeito da natureza enganosa das demonstrações financeiras no relatório do auditor; e
  - b) incluir referências apropriadas a essa questão nos termos do trabalho de auditoria.

<sup>10</sup> O auditor deve determinar se as demonstrações financeiras são enganosas usando os critérios de aceitabilidade.

4.29 A *ISSAI* 2210.20 prescreve que, se as condições descritas na *ISSAI* 2210.19 não estiverem presentes e o auditor for obrigado por lei ou regulamento a realizar o trabalho de auditoria, o auditor deverá:

- a) Avaliar o efeito da natureza enganosa das demonstrações financeiras no relatório do auditor; e
- b) Incluir referências apropriadas a essa questão nos termos do trabalho de auditoria.

Além disso, o Guia 2900 prevê que os auditores podem considerar a possibilidade de informar o legislativo e influenciar os órgãos normatizadores.

4.30 Para concluir sobre as ações, no caso de uma ERF inaceitável:

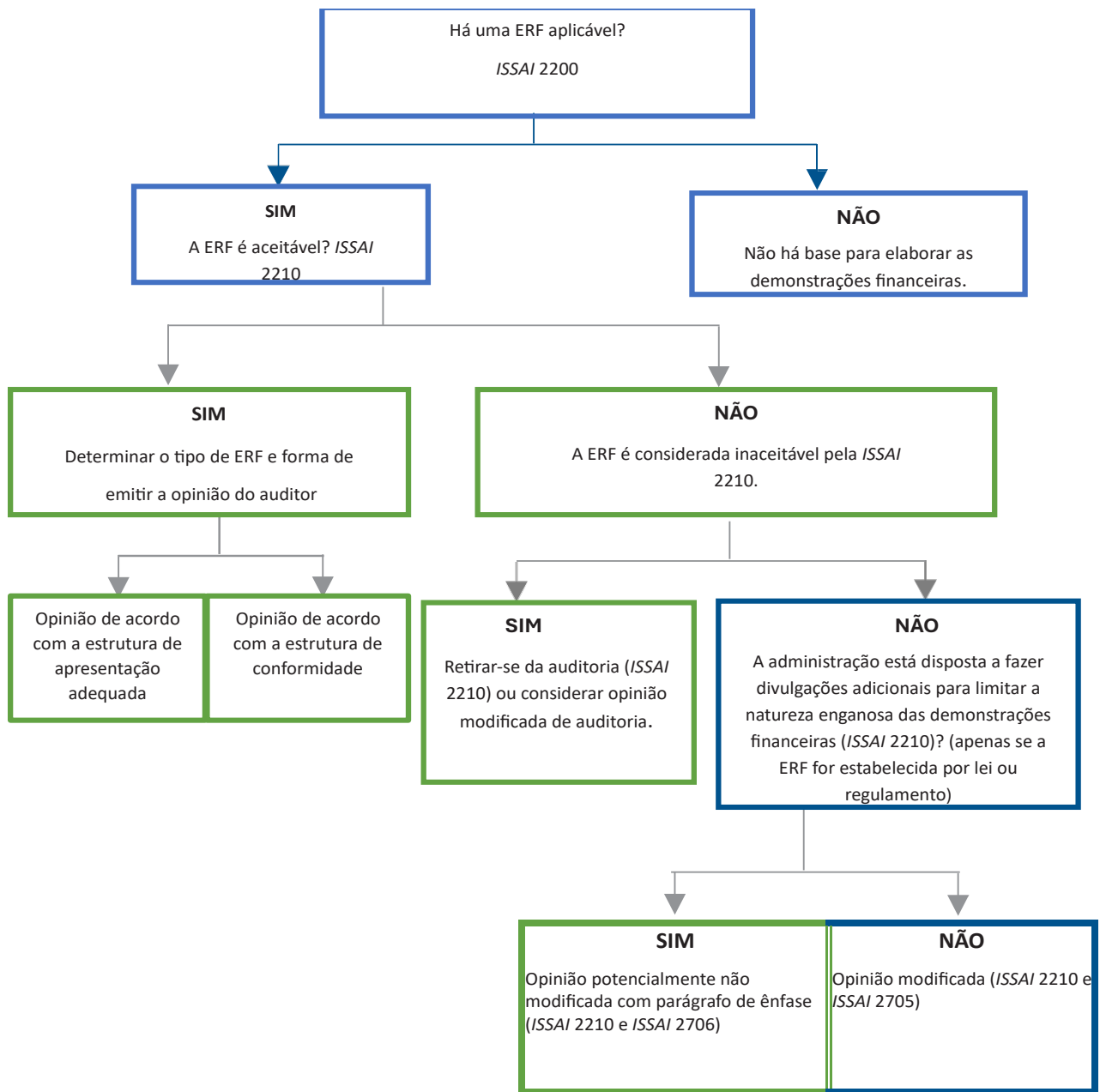
- a) A ISC precisa solicitar à administração da entidade auditada que elabore divulgações adicionais.
- b) Se forem apresentadas divulgações adicionais, a ISC deve acrescentar um parágrafo de ênfase à opinião.
- c) Se a administração se recusar a apresentar divulgações adicionais, a ISC pode considerar retirar-se do trabalho da auditoria; se isso não for possível, a ISC pode considerar uma opinião de auditoria modificada (uma abstenção de opinião), explicando a natureza enganosa das demonstrações financeiras.
- d) A ISC deve informar ao Poder Legislativo e aos órgãos normativos e de controlo sobre a inaceitabilidade da ERF.

4.31 O processo de avaliação da ERF, conforme as explicações acima, está resumido na árvore de decisão (*decision tree*) da **Figura 6** a seguir. O auditor ou o avaliador pode documentar a conclusão obtida na avaliação da aceitabilidade da ERF usando o **PTA 4.1**. Ilustração sobre a avaliação da aceitabilidade da ERF aplicável consta em anexo a este manual.

4.32 Esse modelo de papel de trabalho também sugere o registo dos riscos que podem resultar em distorções relevantes nas demonstrações financeiras, identificáveis durante a avaliação da aceitabilidade da ERF. Esses riscos serão levados para o **PTA 5.4** na fase de planeamento, conforme descrito no próximo capítulo.

4.33 Exemplos de ERFs aceitáveis incluem as normas *IFRS* e *IPSAS*. Os princípios contabilísticos promulgados pelos órgãos nacionais de normas contabilísticas também são considerados aceitáveis, se um devido processo de pronunciamento das normas tiver sido seguido para considerar as opiniões de múltiplas categorias de partes interessadas. No entanto, no setor público, também é possível que essas normas sejam complementadas por leis ou regulamentos. Nesse caso, o auditor deve determinar se há quaisquer conflitos entre as normas de relatório financeiro e os requisitos adicionais (*ISSAI* 2210.18 e A36). Os requisitos adicionais referem-se aos requisitos prescritos por lei ou regulamento, além dos requisitos da ERF relativos à elaboração de demonstrações financeiras. Esse pode ser o caso, por exemplo, de quando a lei ou regulamento prescrever divulgações adicionais além daquelas exigidas pelas normas de relatório financeiro (*ISSAI* 2210.A36).

Figura 6 - Árvore de decisão (*decision tree*) para determinar a aceitabilidade da ERF



4.34 Em alguns países, as demonstrações financeiras das entidades governamentais são elaboradas exclusivamente de acordo com um conjunto de regras e regulamentos financeiros emitidos pelo Poder Legislativo, pelo Ministério das Finanças. Conforme a ISSAI 2210.A9, na ausência de indicações em contrário, presume-se que a ERF prescrita por lei ou regulamento seja aceitável para as demonstrações financeiras de propósito geral elaboradas por tais entidades. Se não for aceitável, aplicam-se os passos indicados acima.

#### 4.1.3 Obtenção de concordância de que a Administração entende suas responsabilidades

4.35 Conforme requerido pela ISSAI 2210.6(b), o auditor precisa obter um acordo por escrito da administração da entidade que reconhece e entende suas responsabilidades de elaborar as

demonstrações financeiras de acordo com a ERF aplicável, incluindo, quando relevante, a sua apresentação adequada:

- a) De estabelecer controlos internos que a administração determine como necessários para a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorções relevantes; e
- b) De fornecer aos auditores acesso a informações e pessoas dentro da entidade, e quaisquer informações adicionais requeridas pelos auditores.

Todos esses requisitos devem estar especificados nos termos do trabalho de auditoria e devem ser explicados à administração na reunião de abertura da auditoria.

**Entretanto, os termos do trabalho de auditoria no setor público são normalmente obrigatórios e, portanto, não estão sujeitos a solicitações e acordos com a administração.**

## 4.2 Avaliação das competências da equipa para a auditoria

- 4.36 Os requisitos relacionados a outras atividades pré-auditoria também são destacados na *ISSAI 2220* e na *ISSAI 2300*. Por exemplo, quando houver mudança de auditores, a comunicação com o auditor anterior deve ser feita em conformidade com os requisitos éticos relevantes.
- 4.37 Para garantir a qualidade da auditoria, é importante contar com uma equipa adequada em termos de qualificações, competências e experiência. Geralmente, é aconselhável ter alguns auditores com experiência anterior em auditorias de determinada entidade ou área, pois eles já teriam familiaridade com os sistemas e procedimentos em vigor e isso melhoraria o planeamento da auditoria e a eficiência do trabalho.
- 4.38 Também é importante ter uma equipa bem estruturada, cujas responsabilidades sejam claramente delegadas, e ter um processo de revisão de qualidade estabelecido. No contexto das ISCs, a equipa de auditoria geralmente é composta por membros da equipa, um líder de equipa (coordenador de auditoria) e um supervisor do trabalho de auditoria. Contudo, esses membros podem ter títulos diferentes conforme a ISC. A equipa de auditoria deve usar o **PTA 4.2**, Matriz de Competências da Equipa, para indicar e documentar que a equipa de auditoria possui, coletivamente, as competências necessárias para executar o trabalho de auditoria determinado.

## 4.3 Avaliação de cumprimento do Código de Conduta Ética dos auditores e Declaração de Ausência de Conflito de Interesses

- 4.39 Para garantir que a auditoria seja conduzida de forma objetiva e independente, os auditores devem cumprir um código de conduta ética (por exemplo, o “Código de Ética” *ISSAI 130*<sup>11</sup>). Também é essencial garantir que os auditores não tenham conflitos de interesses com qualquer entidade a ser auditada. O **PTA 4.3** propõe um formato para a declaração de conformidade com o Código de Ética; o **PTA 4.4** propõe um formato que pode ser adaptado para que os auditores declarem ausência de conflitos de interesses; e o **PTA 4.5** é um exemplo de declaração de conflito de interesses.

## 4.4 Avaliação de Ameaças Éticas e Salvaguardas

- 4.40 Ameaças éticas podem surgir durante a auditoria, como a ameaça de autorrevisão, de interesse próprio, de familiaridade, de defesa de interesse da entidade auditada, de intimidação, etc. O líder/coordenador de equipa ou o supervisor do trabalho deverá criar as salvaguardas necessárias para reduzir tais ameaças a um nível aceitável, com base no seu julgamento profissional. A avaliação de ameaças éticas e salvaguardas deve ser registada no **PTA 4.6**.

---

<sup>11</sup> Ver ISC-4: Ambiente de Controlo Organizacional, dimensão (i) “Ambiente de Controlo Interno — Ética, Integridade e Estrutura Organizacional”, do **MMD-ISC**.

- 4.41 Embora esses papéis de trabalho sejam preparados durante as atividades pré-auditoria, estes papéis precisam de ser atualizados durante a auditoria quando novas informações ou condições disponíveis afetarem as declarações fornecidas anteriormente.

#### 4.5 Termos do Trabalho de Auditoria

- 4.42 O próximo passo na pré-auditoria é os termos do trabalho de auditoria. A *ISSAI 2210.10*<sup>12</sup>, declara: "(...) os termos do trabalho devem ser registados numa carta de auditoria por escrito". Os termos do trabalho de auditoria devem incluir, entre outros, os seguintes:
- a) O objetivo e âmbito da auditoria das demonstrações financeiras;
  - b) As responsabilidades do auditor;
  - c) As responsabilidades da administração;
  - d) A identificação da ERF aplicável para a elaboração das demonstrações financeiras;
  - e) Referência à forma e ao conteúdo esperados de quaisquer relatórios a serem emitidos pelo auditor;
  - f) Declaração de que existem circunstâncias em que o relatório pode ter forma e conteúdo diferente do esperado; e
  - g) As leis e regulamentos relevantes que afetem a auditoria.
- 4.43 O modelo de Termos do Trabalho de Auditoria consta no **PTA 4.7** que deve ser usado pela equipa de auditoria da ISC, consta em anexo a este manual. A equipa de auditoria pode ainda incluir outros termos e condições nos termos do trabalho de auditoria, se isso for considerado apropriado e necessário.
- 4.44 O ofício de comunicação inicial e os termos do trabalho de auditoria devem ser enviados à administração da entidade auditada. A reunião de abertura geralmente é convocada após o envio dos termos do trabalho de auditoria.
- 4.45 Quaisquer alterações nos termos do trabalho de auditoria, em relação àqueles inicialmente previstos, devem ser formalizadas, por meio de ofícios ou atas ou fichas de reuniões entre a administração e a equipa.
- 4.46 As leis e regulamentos geralmente obrigam a ISC a realizar auditorias sem haver concordância com os termos do trabalho por parte da administração e dos responsáveis pela governança.
- 4.47 Para auditorias recorrentes, o envio dos termos do trabalho de auditoria para cada período<sup>13</sup> de auditoria não é necessário, especialmente quando não há mudanças que afetem os termos originais ou o entendimento das partes nos trabalhos de auditoria. A equipa de auditoria pode, no entanto, decidir enviar novo documento com os termos do trabalho quando o seguinte for observado:
- a) Qualquer indicação de que a entidade auditada não entende o objetivo e o âmbito da auditoria;
  - b) Quaisquer termos de auditoria revistos ou especiais;
  - c) Uma mudança recente na estrutura da administração;
  - d) Uma mudança significativa na propriedade;
  - e) Uma mudança significativa na natureza ou no tamanho das operações da entidade.
  - f) Uma mudança nos requisitos legais ou regulatórios;
  - g) Uma mudança na estrutura de relatórios financeiros adotada na preparação das demonstrações financeiras; e
  - h) Uma mudança em outros requisitos de relatórios.

<sup>12</sup> Parcialmente adotado.

<sup>13</sup> Segundo as práticas da ISC da Austrália, Australian National Audit Office (ANAO), os termos do trabalho de auditoria são emitidos para cada novo trabalho de auditoria e serão formalmente reconfirmados pelo menos a cada 5 anos, ou quando houver circunstâncias que exijam sua reemissão.

## 4.6 Comunicação com a Administração e os Responsáveis pela Governança

- 4.48 A comunicação com a administração e os responsáveis pela governança da entidade durante todo o processo de auditoria é muito importante e facilita a condução adequada da auditoria. Em algumas entidades do setor público em certas jurisdições, a administração pode incluir alguns ou todos os responsáveis pela governança.
- 4.49 De acordo com a *ISSAI 2260.9*, os objetivos do auditor em sua comunicação com os responsáveis pela governança são:
- Comunicar claramente aos responsáveis pela governança sobre as responsabilidades do auditor com relação à auditoria das demonstrações financeiras, e uma visão geral do âmbito planeado e do cronograma da auditoria;
  - Obter dos responsáveis pela governança das informações relevantes para a auditoria;
  - Fornecer aos responsáveis pela governança sobre as observações tempestivas decorrentes da auditoria que sejam significativas e relevantes para a sua responsabilidade de supervisionar o processo de relatórios financeiros; e
  - Promover uma comunicação recíproca eficaz entre o auditor e os responsáveis pela governança.
- 4.50 A equipa de auditoria precisa considerar três aspetos no que diz respeito à comunicação:
- Determinação das pessoas apropriadas: identificar as pessoas apropriadas dentro da estrutura de governança da entidade com quem se comunicar (o que pode ser realizado na reunião de abertura da auditoria, antes do início da auditoria).
  - Assuntos a serem comunicados: determinar os assuntos que precisam ser comunicados (ou seja, as responsabilidades do auditor, o âmbito e o cronograma planeados da auditoria, as provas/evidências significativas da auditoria e a independência do auditor).
  - Processo de comunicação: estabelecer o processo de comunicação (processo, forma, momento e adequação da comunicação).
- 4.51 A equipa de auditoria precisa organizar uma reunião de abertura da auditoria com a administração da entidade e os responsáveis por sua governança como um processo de comunicação. Como parte da agenda específica desta reunião, a equipa de auditoria poderá discutir os termos do trabalho de auditoria mencionados no ofício de comunicação inicial de auditoria.

## Capítulo 5 - Planeamento da Auditoria

- 5.1 Após a conclusão das atividades de pré-auditoria, a equipa de auditoria estabelece o Plano Global de Auditoria (PGA) e desenvolve o Programa de Auditoria (PA), levando em consideração os requisitos da *ISSAI 2300*. A fase de planeamento da auditoria envolve principalmente a avaliação dos riscos de distorções relevantes (*ISSAI 2315*), a determinação da materialidade para o planeamento e a execução da auditoria (*ISSAI 2320*), e as respostas do auditor aos riscos avaliados (*ISSAI 2330*), que determinam a natureza, período e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria.
- 5.2 Os auditores são encorajados a adotar uma abordagem baseada em riscos para a auditoria das demonstrações financeiras. Isso significa dedicar um tempo considerável para avaliar os riscos de distorções relevantes nas demonstrações financeiras, em linha com as *ISSAI*s. Outras áreas de foco podem ser adicionadas, dependendo dos recursos necessários e sua disponibilidade.
- 5.3 Existem outros requisitos relevantes para o planeamento de uma auditoria de demonstrações financeiras, como os da *ISSAI 2220* “Gestão de Qualidade da Auditoria de Demonstrações financeiras”, da *ISSAI 2240* “Responsabilidades do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações financeiras”, da *ISSAI 2250* “Considerações de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações financeiras”, e da *ISSAI 2230* “Documentação de Auditoria”. Como todas as 37 *ISSAI*s são interligadas, alguns dos seus requisitos, além dos aqui mencionados, podem ser relevantes para o planeamento de uma auditoria de demonstrações financeiras e, portanto, o auditor também precisa levar isso em consideração no planeamento da auditoria.

### 5.1 Estabelecimento do Plano Global de Auditoria

- 5.4 A equipa de auditoria define-se o âmbito, o período e a direção da auditoria, que orientarão o planeamento detalhado da auditoria. Estabelecer um PGA que requer a equipa:
- Identifique-se as características do trabalho que definem seu âmbito. Para essa finalidade, a série **PTAs 5.1** facilita a documentação do entendimento da estrutura de relatório utilizada, dos requisitos de relatório específicos do setor, da configuração/estrutura organizacional da entidade, incluindo as relações com outras entidades governamentais, da moeda utilizada nas demonstrações financeiras, da existência de auditoria interna, da relevância de organização prestadora de serviços, entre outros.
  - Determine-se os objetivos do relatório do trabalho, de modo a estabelecer o período da auditoria e a natureza das comunicações necessárias, que normalmente são discutidos durante a reunião de abertura da auditoria. Entre outros assuntos, a discussão pode incluir o cronograma de relatórios da entidade, o tipo e o período dos relatórios e das comunicações com a entidade, a comunicação com os auditores de componentes, se aplicável, e qualquer comunicação prevista com terceiros.
  - Considere-se os factores que, no julgamento profissional do auditor, são significativos para orientar os esforços da equipa de trabalho; e os resultados das atividades preliminares do trabalho e, quando aplicável, se o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados pelo supervisor do trabalho para a entidade é relevante. Por exemplo, as informações preliminares são úteis para:
    - Entender melhor os principais acontecimentos na entidade que serão documentados no **PTA 5.1**.
    - Identificar áreas de risco durante a avaliação de risco usando o **PTA 5.7**.
    - Estabelecer provas/evidências sobre os controlos internos da entidade usando o **PTA 5.2**.
    - Decidir se a realização de testes de controlos será constitui uma abordagem eficiente ao concluir o **PTA 5.8** (ou seja, com base no entendimento do volume de transações).
    - Determinar a natureza, o período e a extensão dos recursos necessários para realizar o trabalho. O **PTA 4.2** pode ajudar a avaliar as competências da equipa de auditoria coletivamente, o que será útil no planeamento do trabalho e na atribuição de tarefas.

- 5.5 Ao determinar o âmbito da auditoria, a equipa de auditoria precisa considerar o período a ser auditado. A auditoria financeira deve ser realizada anualmente, mas, devido a limitações de recursos, algumas ISCs podem realizar auditorias mais de um período (ou seja, a cada 2 ou 3 anos). Isso afetará o total de recursos necessários para a auditoria que deve ser considerados na fase de planeamento.
- 5.6 No âmbito do planeamento, a equipa deve:
- Prever o tempo necessário para concluí-la;
  - Considerar o quanto eficientemente usará esse tempo ao longo do trabalho;
  - Alocar tempo adequado para as áreas nas quais tenham sido identificados riscos de distorções relevantes elevados nas demonstrações financeiras; e
  - Elaborar um cronograma de referência, que pode ser revisto à medida que a auditoria avançar.
- 5.7 O cronograma de auditoria também precisa coincidir com o período de relatórios financeiros das entidades auditadas. Normalmente, a maioria das ISCs elabora um plano anual a entrar em vigor no início do ano, com base no qual as respetivas divisões funcionais realizam a auditoria.
- 5.8 A equipa precisa considerar se a administração elaborou as demonstrações financeiras de acordo com a ERF aplicável. Muitas vezes, pode acontecer que a auditoria tenha sido programada, mas a administração ainda não elaborou as demonstrações financeiras. Isso afetará não apenas o plano da auditoria, mas também o planeamento geral anual da ISC. No entanto, quando os resultados do ano corrente ainda não são conhecidos, o planeamento da auditoria pode ser baseado nas demonstrações financeiras do ano anterior, uma vez que as auditorias financeiras normalmente têm natureza recorrente. O plano de auditoria pode ser atualizado quando as demonstrações financeiras preliminares do ano em curso forem disponibilizadas.
- 5.9 A equipa de auditoria também deve considerar a localização da entidade, das suas filiais, unidades, etc., para que todas as visitas necessárias, fora da sua sede, possam ser devidamente planeadas. Em consulta com o líder ou coordenador da auditoria, o supervisor pode atribuir as tarefas de auditoria aos respetivos membros da equipa.

## 5.2 Determinação da Materialidade para o Planeamento e para a Execução da Auditoria

- 5.10 Ao estabelecer o PGA, a equipa de auditoria determina a materialidade, que a ajudará a identificar componentes significativos e Classes de Transações, Saldos de Contas e Divulgações (CTSCD) relevantes. Isso fornecerá uma visão geral sobre as potenciais áreas de foco da auditoria.
- Para visualizar onde a materialidade se insere no processo de planeamento da auditoria e no respetivo conjunto de papéis de trabalho, consulte a **Figura 8** - Visão geral do processo de planeamento da auditoria, e o **parágrafo 5.51**, que ilustra a articulação entre os papéis de trabalho de planeamento da auditoria.
- 5.11 De acordo com a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Financeiras emitida pelo *International Accounting Standards Board - IASB* (em português: Conselho das Normas Internacionais de Contabilidade), uma “informação é material se a sua omissão, distorção ou obscuridade puder influenciar, razoavelmente, as decisões que os principais usuários de relatórios financeiros para fins gerais tomam com base nesses relatórios, que fornecem informações financeiras sobre a entidade específica que reporta<sup>14</sup>”.
- 5.12 Não existe uma regra-padrão sobre como materialidade deve ser calculada. A *ISSAI 2320* refere-se ao “julgamento profissional” e ao “valor” e à “natureza” das distorções como possíveis considerações. O

14 Nota de revisão técnica da tradução: ver NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, item 2.11, que é a estrutura nacional equivalente traduzida pelo CFC. Em se tratando do setor público, a estrutura conceitual é o pronunciamento *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, emitido pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants – IPSASB* (em português, Conselho das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público), traduzido pelo CFC como NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, cujo item 3.3.2 define conceito equivalente para o contexto do setor público da seguinte forma: “A informação é material se a sua omissão, distorção ou obscuridade puder influenciar o cumprimento do dever de prestar contas (*accountability*) ou as decisões que os usuários tomam com base nos relatórios financeiros de propósito geral elaborados para aquele exercício.”

juízo profissional pode basear-se no entendimento da entidade, na natureza e extensão das distorções em auditorias anteriores, entre outros factores relevantes. **As bases do juízo profissional aplicado na determinação da materialidade devem ser registadas em papel de trabalho.**

5.13 A gestão da ISC poderá dispor de uma política que abranja referenciais que possam ser relevantes e os percentuais a utilizar na determinação da materialidade.

5.14 A *ISSAI 2320* estabelece algumas referências para orientar os auditores na determinação da materialidade, caso o assunto não seja abordado na ERF aplicável:

- a) A informação é relevante se a sua omissão ou distorção puder influenciar decisões económicas tomadas pelos usuários com base nas demonstrações financeiras.
- b) Os julgamentos sobre materialidade são influenciados pelas circunstâncias do ambiente, pela magnitude ou pela natureza da distorção, ou por ambos.
- c) Os julgamentos sobre matérias que são relevantes para os usuários das demonstrações financeiras baseiam-se na consideração das necessidades comuns desses usuários, como grupo identificável.

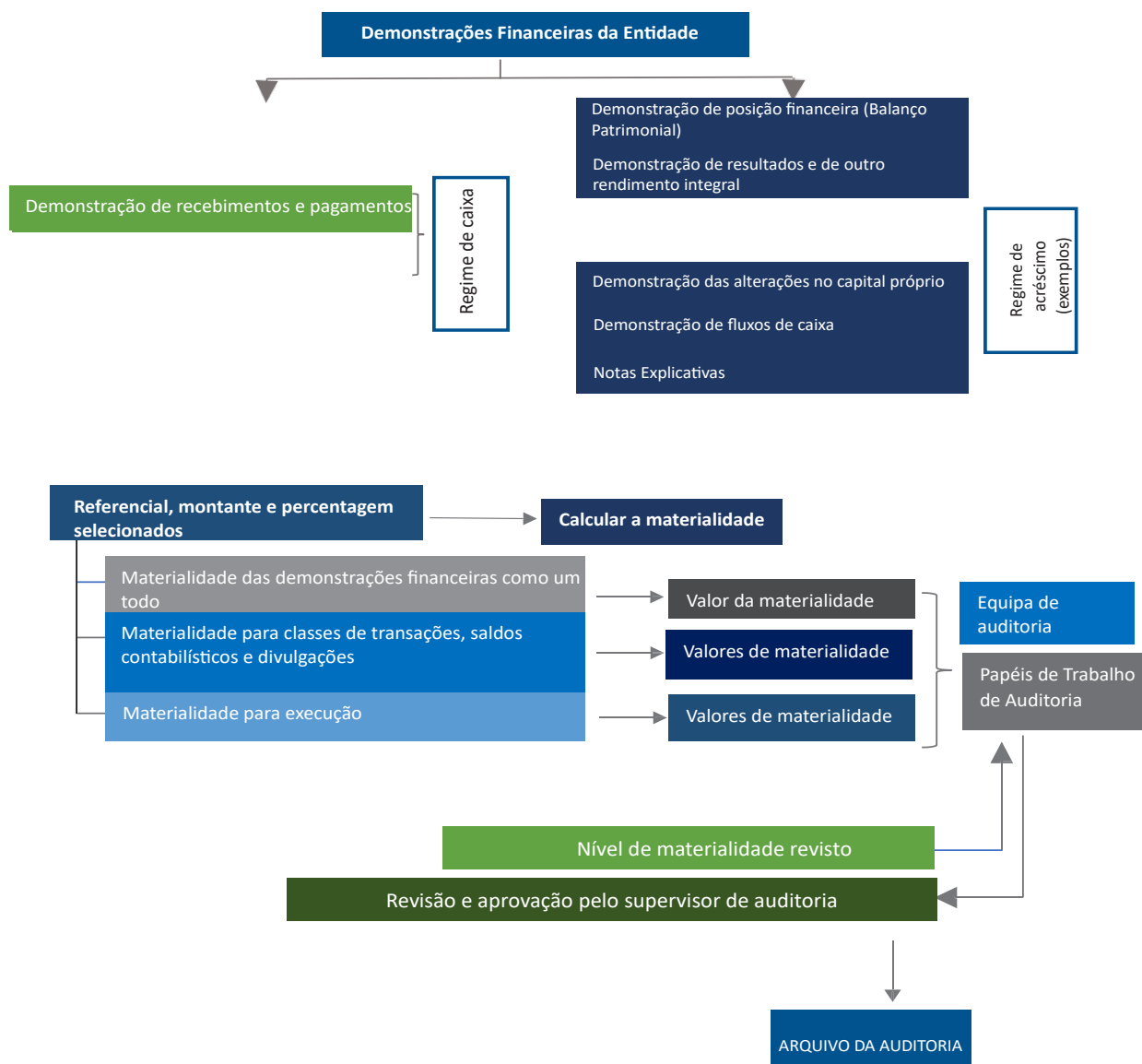
**A materialidade deve ser relevante para os usuários e não para quem elabora as demonstrações financeiras e obrigatoriamente considerada nas fases de planeamento, execução e avaliação da auditoria.**

5.15 Na fase de planeamento da auditoria, a materialidade é normalmente usada como:

- a) Referência na identificação de movimentações significativas ao executar procedimentos analíticos como parte da avaliação de riscos;
- b) Referência na avaliação do impacto do risco de distorções relevantes; e
- c) Limite na identificação de contas relevantes nas demonstrações financeiras para determinar o âmbito do exame das respostas de auditoria.

5.16 O processo para determinar a materialidade é apresentado na **Figura 7** adiante, tanto para o planeamento como para a execução da auditoria.

Figura 7 - Determinação da materialidade para o planeamento e para a execução de uma auditoria



### 5.3 Conceito de Materialidade aplicado ao Planeamento da Auditoria

5.17 Pode haver itens (Classes de Transações, Saldos Contabilísticos ou Divulgações - CTSCD) para os quais se possa razoavelmente esperar que distorções de valores menos significativos influenciem as decisões económicas e não económicas dos usuários das demonstrações financeiras. **Se a equipa de auditoria concluir que tais possibilidades existem, então a equipa deve determinar a materialidade para esses itens específicos.**

5.18 A equipa de auditoria precisa discutir a questão da materialidade a partir da perspetiva dos usuários. Quando a materialidade a ser aplicada for determinada, é necessário documentá-la e comunicá-la a toda a equipa envolvida, uma vez que a materialidade afetará a extensão do trabalho de auditoria a executar e a fase de avaliação da auditoria.

5.19 Quando a equipa de auditoria identificar componentes significativos e CTSCD relevantes, a materialidade será determinada com base nas demonstrações financeiras preliminares fornecidas pela administração da entidade. Isso fornecerá uma visão geral, pelo menos, para o coordenador e o supervisor da auditoria, permitindo a identificação das áreas em que possam existir riscos elevados de distorções relevantes e nas quais a equipa de auditoria precise se concentrar e focar a sua atenção.

5.20 Com base na identificação de componentes significativos, CTSCD relevantes, a equipa de auditoria pode identificar áreas onde há alto risco de distorções relevantes. Assim, o líder de equipa, o coordenador ou o supervisor de auditoria, pode alocar essas áreas de alto risco para os auditores mais competentes e experientes da equipa. Essas áreas podem ainda exigir a atenção do supervisor ou do líder da equipa.

#### 5.4 Materialidade Global, Materialidade para o Planeamento, ou Materialidade para as Demonstrações Financeiras como um todo

5.21 Ao determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, podem ser utilizados referenciais apropriados, como, por exemplo, as receitas totais, as despesas totais ou as despesas líquidas (despesas menos receitas) na contabilidade baseada em regime de caixa.

No regime de competência, os referenciais podem ser basear-se nos ativos, no património líquido total ou no valor patrimonial líquido, ou referenciais baseados na demonstração de resultados, como lucro antes de impostos, a receita total, o lucro bruto e as despesas totais. O lucro antes de impostos é frequentemente utilizado para entidades com fins lucrativos (ver ISSAI 2320.A5).

O exemplo a seguir ilustra o cálculo de materialidade para as demonstrações financeiras com base nesta abordagem.

Ilustração 6 - Cálculo da materialidade para as demonstrações financeiras como um todo

Referencial	Montante (UM)	Percentagem adotada	Valor da materialidade (UM)
Receitas totais	10.000.000	0,5%	50.000
Justificação da percentagem adotada 0,5% — por que 0,5%?			

*Observação 1: A percentagem adotada aqui é apenas um exemplo. Não deve ser usada como base prescrita para calcular a materialidade ao conduzir a auditoria. A ISC ou a equipa de auditoria deve usar seu julgamento profissional para determinar a percentagem a ser usada no cálculo da materialidade ou poderá estar entre 0,5% e 2% ou entre 1% e 5%. A ISC pode ter a sua própria política para determinar os níveis de materialidade.*

*Observação 2: A materialidade global é calculada pela seguinte fórmula: Materialidade Global = Referencial (“benchmark”) x % escolhido.*

5.22 A identificação de um referencial para o cálculo da materialidade dependerá de diversos factores, tais como a criticidade/importância do referencial escolhido para os usuários das demonstrações financeiras, a natureza da entidade, etc. Na ilustração acima, se a entidade é uma entidade geradora de receitas, a conta receitas totais torna-se crítica para os usuários. Assim, distorções superiores a UM 50.000 (conforme mostrado na ilustração) serão consideradas relevantes nas suas demonstrações financeiras. **A Tabela A) do PTA 5.6** sugere um modelo para calcular e documentar a materialidade no planeamento para as demonstrações financeiras como um todo.

5.23 Após decidir sobre o referencial, também é importante seleccionar os valores apropriados a serem usados para o referencial escolhido. Normalmente, os saldos de fim de exercício ainda não estão disponíveis quando a materialidade global é calculada. Nesses casos, a equipa de auditoria pode usar os saldos do ano anterior, saldos intermediários/anualizados, saldos normalizados ou valores orçamentados do referencial escolhido. **O uso dessas alternativas pode exigir a revisão da materialidade quando os saldos do final do ano estiverem disponíveis.**

5.24 Saldos anuais podem ser usados apenas quando o referencial escolhido corresponder a uma conta nominal ou a um elemento da Demonstração do Desempenho Financeiro. A equipa de auditoria calcula o saldo final do exercício usando os saldos das demonstrações financeiras intermediárias. Se a equipa de auditoria escolher o total de despesas como referencial e o saldo final do exercício ainda não estiver disponível, poderá projetar o período anual, com base na estimativa mensal do total de despesas. Por exemplo:

Total de despesas em 30/9/20XX = 90.000,00

O valor anual = (90.000,00/9 meses) x 12 meses

= 120.000,00

5.25 Quando o referencial escolhido corresponder a uma conta real ou a um elemento da Demonstração da Posição Financeira, não há necessidade de calcular o valor anual, uma vez que o saldo no período intermediário já pode ser usado para o cálculo.

5.26 O saldo normalizado é usado quando a equipa de auditoria decide usar determinado referencial em que há flutuações significativas ocorridas durante o ano. Por exemplo, a equipa de auditoria escolhe a despesa total, uma vez que os usuários estão interessados em saber como a entidade utiliza seus fundos, mas ao analisar a conta, identifica-se que o saldo é significativamente maior em comparação com os anos anteriores.

Definir a materialidade usando esse referencial resultará numa materialidade mais alta, o que afetará a extensão dos exames. Se a equipa de auditoria ainda considerar o uso dessa referência apesar da volatilidade (ver *ISSAI 2320.A4*), o saldo poderá ser normalizado por meio da eliminação de transações ou itens do total de despesas que não façam parte das transações de despesas regulares da entidade.

## 5.5 Materialidade para Classes específicas de Transações, Saldos Contabilísticos e Divulgações

5.27 O mesmo princípio discutido na secção anterior aplica-se ao cálculo da materialidade para classes específicas de transações, saldos contabilísticos ou divulgações. Observe que esse tipo de materialidade, diferentemente da materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, não é requerido para cada auditoria, mas é baseado nas necessidades do trabalho de auditoria. A seguir estão os factores que podem indicar a necessidade desse tipo de materialidade:

- Se a lei, a regulamentação ou a ERF aplicável afetam as expectativas dos usuários em relação à mensuração ou divulgação de certos itens (por exemplo, transações com partes relacionadas, remuneração da administração e dos responsáveis pela governança e a análise de sensibilidade para estimativas contabilísticas de justo valor com elevada incerteza).
- As principais divulgações em relação ao ambiente em que a entidade opera (por exemplo, divulgações sobre riscos de liquidez ou certos rácios que afetam várias contas de entidades públicas; ou a estimativa e avaliação atuarial<sup>15</sup> dos passivos de seguro de fundos de pensão do governo).
- Se a atenção é focada num aspeto específico das operações da entidade que seja divulgado separadamente nas demonstrações financeiras (por exemplo, divulgações sobre segmentos ou fusão de entidades governamentais).

5.28 A **Ilustração 7** é um exemplo deste tipo de cálculo de materialidade.

**Ilustração 7 - Cálculo da materialidade para classes de transações**

Referencial	Montante (UM)	Percentagem adotada	Valor da materialidade (UM)
Classes de transações:			
Viagens	1.000.000	0,1%	1.000
Custos com o Pessoal	5.000.000	0,2%	10.000
Justificação para aplicação das percentagens determinadas			

*Observação: A percentagem adotada aqui é apenas um exemplo. Não deve ser usada como base prescrita para calcular a materialidade ao conduzir a auditoria. A ISC ou a equipa de auditoria deve usar seu julgamento profissional para determinar a percentagem a ser usada no cálculo da materialidade. A ISC pode ter sua própria política para determinar os níveis de materialidade.*

5.29 Conforme a ilustração, qualquer distorção nas despesas de viagem acima de UM 1.000 será considerada relevante. Entretanto, em comparação com a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, a distorção pode não ser relevante, mas pode, ainda assim, influenciar as decisões dos usuários dessas mesmas demonstrações, uma vez que as despesas de viagem podem ser uma área crítica de despesas.

<sup>15</sup> Avaliação técnica dos passivos.

5.30 A **Tabela C)** do **PTA 5.6** apresenta um modelo para determinar a materialidade para classes específicas de transações, saldos contabilísticos ou divulgações.

## 5.6 Materialidade para execução aplicada no Planeamento da Auditoria

5.31 Além do nível de materialidade global, a *ISSAI 2320.11* exige que a equipa de auditoria determine o nível de materialidade para execução da auditoria com o objetivo de avaliar os riscos de distorções relevantes e de determinar a natureza, o período e a extensão de procedimentos adicionais de auditoria. Esse conceito refere-se ao valor ou valores fixados pela equipa, abaixo da materialidade global, que visa minimizar a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detetadas juntas excedam a materialidade definida para as demonstrações financeiras como um todo. Em outras palavras, a materialidade para a execução é definida num nível inferior à materialidade para as demonstrações financeiras como um todo.

A determinação da materialidade para a execução não é um simples cálculo mecânico. Envolve exercício do julgamento profissional e é afetada:

- Pelo entendimento que a equipa tem da entidade, atualizado durante a execução dos procedimentos de avaliação de riscos;
- Pela natureza e extensão das distorções identificadas em auditorias anteriores;
- Pelo facto de se tratar de primeira auditoria, se for o caso; e
- Pelas expetativas do auditor em relação às distorções no período corrente.

A diferença entre a materialidade global e a materialidade para execução é frequentemente descrita como um “corte”, cujo montante, determinado pelo julgamento profissional da equipa, reflete o risco de distorções relevantes não detetadas. Quanto maior for o corte, maior será a diferença entre a materialidade global e a materialidade para a execução. Uma diferença maior será necessária quando exista um risco mais elevado de que distorções relevantes não sejam detetadas.

5.32 Segundo as práticas da ISC da Austrália, o *Australian National Audit Office (ANAO)*<sup>16</sup>, um corte de 10%, 25% ou 50% geralmente pode ser usado dependendo dos ajustamentos propostos em auditorias anteriores, da avaliação de risco e da agregação de risco e efetividade do controlo. Por exemplo, o histórico de poucos ou nenhum ajustamento pode resultar num corte de 10%, ou seja, 90% da percentagem de materialidade para a execução [(100% - 10% de corte) x Materialidade Global].

5.33 O exemplo a seguir ilustra o cálculo da materialidade para execução. A **Tabela B)** do **PTA 5.6** apresenta um modelo para calcular e documentar a materialidade para a execução.

**Ilustração 8 - Cálculo da materialidade para execução a partir da materialidade global**

Referencial	Materialidade global (da Ilustração 5.4) (UM)	Percentagem adotada	Valor da materialidade da execução (UM)
Receitas totais	50.000	75%	37.500

*Observação 1: Como princípio geral, a Materialidade para a Execução pode situar-se no intervalo de 60% a 80% da Materialidade Global. Normalmente, os auditores usam 75% da Materialidade Global como Materialidade para a Execução. A ISC ou a equipa de auditoria deve usar seu julgamento profissional para determinar a percentagem a ser usada no cálculo da materialidade.*

*Observação 2: A materialidade para a execução é calculada pela seguinte fórmula: Materialidade para a execução = Materialidade Global x % escolhido.*

5.34 O mesmo princípio aplica-se à determinação da materialidade para classes específicas de transações, saldos contabilísticos ou divulgações, quando aplicável. A **Ilustração 9** mostra um exemplo de cálculo da materialidade para a execução de classes específicas de transações, contabilidade ou divulgações.

<sup>16</sup> <https://www.anao.gov.au/work/audit-manual/fsasg-specific>.

**Ilustração 9 - Cálculo da materialidade para execução para classes de transações**

Referencial	Materialidade (da Ilustração 5.5) (UM)	Porcentagem adotada	Valor da materialidade para execução (UM)
Classes de transações:			
Viagens	1.000	75%	750
Custos com o Pessoal	10.000	75%	7.500

5.35 A **Tabela C)** do **PTA 5.6** também inclui a determinação da materialidade para classes específicas de transações, saldos contabilísticos ou divulgações.

5.36 Em algumas práticas de auditoria, são definidos vários níveis de limites com o objetivo de identificar itens de alto valor para teste. Esses limites podem ser definidos usando a materialidade para execução global, sendo a classificação da avaliação de risco como determinante para diminuir ou aumentar o valor. Por exemplo, esses limites podem ser calculados usando a tabela abaixo:

Limites de teste	Limite de teste em porcentagem da materialidade para a execução global			
	Mínimo	Baixo	Moderado	Alto
Contas de ativos e receitas	75-100%	50-75%	25-50%	10-25%
Contas de passivo e despesas	25-50%	15-25%	10-15%	5-10%

5.37 Suponha-se que as contas a pagar apresentem um risco avaliado de distorção relevante Moderado (avaliação combinada do risco inerente e do risco de controlo). Nesse caso, a equipa de auditoria calcula o limite de teste selecionando uma porcentagem entre 10-15% e multiplicando essa porcentagem pela materialidade para a execução global. O valor resultante será usado como limite para identificar itens de elevado valor.

5.38 Ao usar a amostragem de auditoria, os limites de teste podem também ser usados como o equivalente da distorção tolerável.

## 5.7 Limite para acumulação de distorções

5.39 Além dos diferentes limites acima referidos, a equipa de auditoria pode considerar útil calcular um limite para a acumulação de distorções que pode ser usado para determinar se a distorção encontrada (ou seja, exceções encontradas no **PTA 6.2**) precisa ser acumulada no **PTA 7.1**, em observância ao item 5 da *ISSAI 2450*, segundo o qual “O auditor deve acumular distorções identificadas durante a auditoria que não sejam claramente triviais<sup>17</sup>”. O conceito de “Claramente trivial” não corresponde a “não relevante”.

As distorções claramente triviais são de uma grandeza significativamente inferior, ou de natureza distinta, relativamente àquelas que seriam consideradas relevantes, sendo, por conseguinte, destituídas de consequências, quer individualmente quer em conjunto, quando avaliadas à luz de critérios de magnitude, natureza ou circunstâncias.

Sempre que exista incerteza quanto à classificação de um ou mais itens como claramente triviais, a distorção deve ser considerada como não sendo claramente trivial. Algumas práticas de auditoria adotam a abordagem de definir este limite como não excedendo 5% da materialidade global<sup>18</sup>. Importa,

<sup>17</sup> “Trivial”, no contexto de auditoria, significa algo muito pequeno, sem importância ou sem impacto prático.

<sup>18</sup> Segundo as práticas da ANAO, esse limite pode ser definido em 0%, 3% ou 5% da materialidade global, dependendo da frequência histórica e da materialidade das distorções e do risco do trabalho envolvido. Os trabalhos sem riscos significativos, com distorções raramente identificadas no passado e que não são relevantes podem resultar num limite para acumulação de distorções de 5% da materialidade global.

contudo, salientar que a determinação se uma distorção como claramente trivial não depende exclusivamente desse limite, exigindo igualmente o exercício de julgamento profissional.

**Nota:** Apenas as distorções claramente triviais (de valor ou impacto irrelevante) podem não ser acumuladas. Todas as outras devem ser acumuladas; em caso de dúvida, acumulam-se.

## 5.8 Materialidade para a Execução e Risco de Auditoria

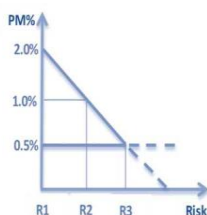
5.40 O risco de auditoria resulta da combinação do risco de distorção relevante (ou seja, do risco inerente e do risco de controlo) e do risco de deteção. O modelo de risco de auditoria é normalmente expresso da seguinte forma:

<b>RA = RI x RC x RD</b>
RA: Risco de Auditoria (risco de emissão de uma opinião incorreta)
RI: Risco Inerente (probabilidade de uma asserção conter uma distorção relevante, assumindo a inexistência de controlos internos, sendo influenciado por fatores como a complexidade das operações, o grau de julgamento envolvido, o volume de transações ou a exposição a fraude).
RC: Risco de Controlo (risco de os controlos não detetarem, prevenirem e corrigirem as distorções em tempo útil)
RD: Risco de Deteção (riscos de que os procedimentos de auditoria não detetarem distorções relevantes)

5.41 A equipa de auditoria não tem controlo sobre o RI nem sobre o RC, portanto, a equipa pode apenas identificar e avaliar esses riscos por meio dos procedimentos de avaliação de risco discutidos neste capítulo.

Para um determinado nível de RA e para o nível avaliado de RI e RC, a equipa determina o nível de RD que pode aceitar. Por exemplo, se o risco avaliado de distorção relevante (RI e RC) for mais elevado, a equipa de auditoria poderá aceitar um nível mais baixo de RD (ou seja, existe uma relação inversa).

5.42 Existe uma relação “direta” entre a materialidade para execução e o RD. Quanto menor for o nível de RD que a equipa de auditoria pode aceitar ou tolerar (ou seja, quanto menor for o risco de que os procedimentos de auditoria não detetarem distorções relevantes), menor será a materialidade definida, o que implica a realização de procedimentos de auditoria mais extensos. Inversamente, quanto maior for o nível de RD que a equipa de auditoria pode aceitar ou tolerar, maior será a materialidade. Por outro lado, existe uma relação “inversa” entre a materialidade para execução e o risco de auditoria.



Observação: PM é Percentagem da materialidade

5.43 No processo de determinação da materialidade, a sensibilidade dos itens subjacentes às contas também deve ser considerada pela equipa de auditoria. Se a entidade auditada ou a conta das demonstrações financeiras forem mais sensíveis, a equipa de auditoria deve reduzir o nível de materialidade. A sensibilidade é avaliada na perspetiva dos usuários das demonstrações financeiras. No setor público, os principais usuários da informação considerados na determinação da materialidade podem ser o Poder Legislativo, os meios de comunicação social, as autoridades públicas e o público em geral. Com base nas expectativas dos usuários, podem ser aplicados diferentes limites.

5.44 Durante a auditoria, podem surgir novas situações ou alterações nas circunstâncias que não foram previstas no momento da determinação da materialidade na fase de planeamento. Nesses casos a ISSAI

2320.12 exige que o auditor reveja a materialidade das demonstrações financeiras como um todo e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contabilísticos ou divulgações. A revisão dos níveis de materialidade e as razões da revisão devem ser documentadas no processo de auditoria.

5.45 Como resultado, a equipa de auditoria deve determinar se é necessário rever a materialidade para execução com base na materialidade global revista das demonstrações financeiras como um todo e/ou para classes específicas de transações, saldos contabilísticos ou divulgações. A materialidade para execução revista deve ser documentada de maneira semelhante.

5.46 A revisão da materialidade pode ser documentada conforme o **PTA 5.6**. Ilustração sobre a determinação da materialidade.

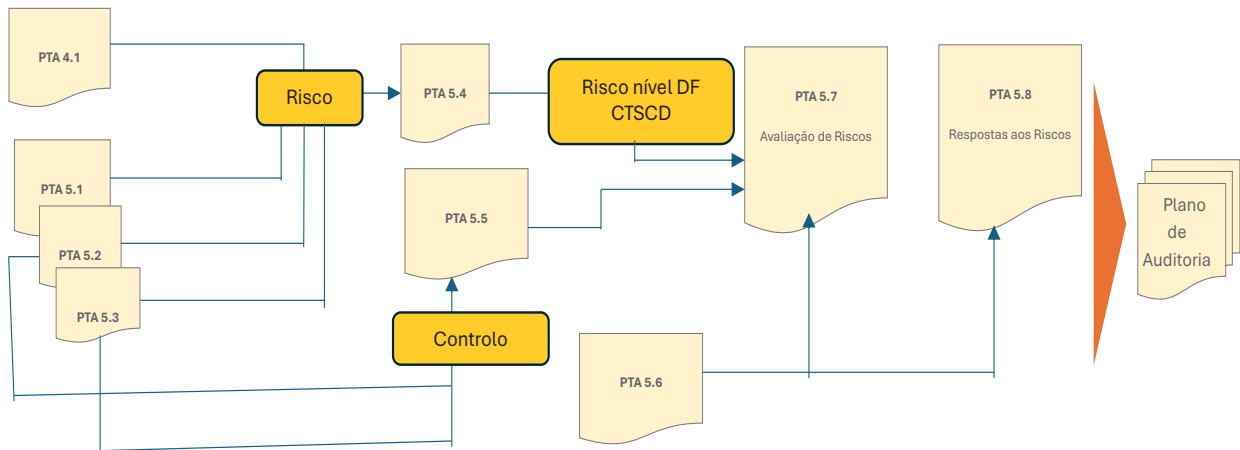
### 5.9 Planeamento de Auditoria Detalhado

5.47 A visão geral da fase de planeamento está demonstrada na **Figura 8**

**Figura 8 - Fase de planeamento (Avaliação de riscos)**



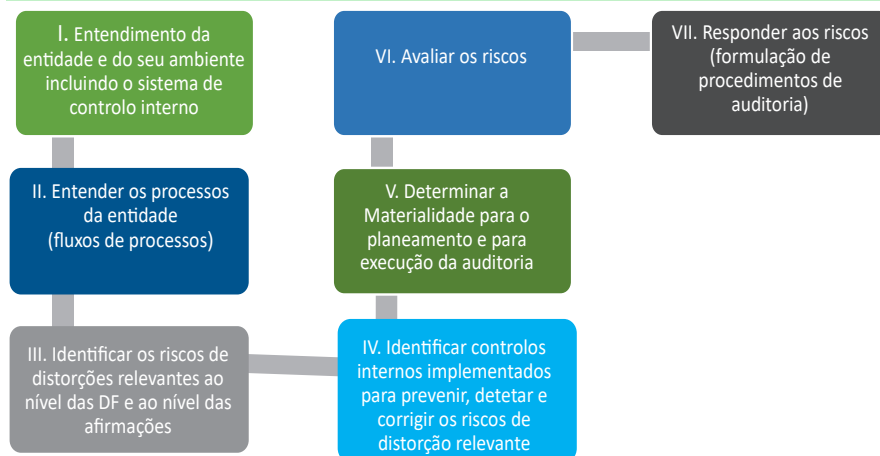
5.48 A vinculação entre os papéis de trabalho de planeamento de auditoria é demonstrada abaixo:



5.49A documentação necessária para o plano de auditoria, entretanto, pode ser apoiada pelo conjunto de papéis de trabalho de auditoria apresentados neste Manual, entre outros:

- Procedimentos planeados de avaliação de risco.
- Procedimentos adicionais de auditoria (resposta ao risco ao nível da afirmação).
- Cronograma previsto.
- Distribuição da atribuição dos procedimentos pela equipa de auditoria.
- Revisão planeada pelo supervisor.
- Resumo do resultado da avaliação de risco (por exemplo, riscos avaliados, áreas de auditoria, outras respostas gerais ao risco, incluindo a necessidade de recurso a especialistas).
- Comunicação planeada com a entidade auditada, com partes externas ou com auditores de componentes, se aplicável.
- Requisitos de recursos da equipa de auditoria.

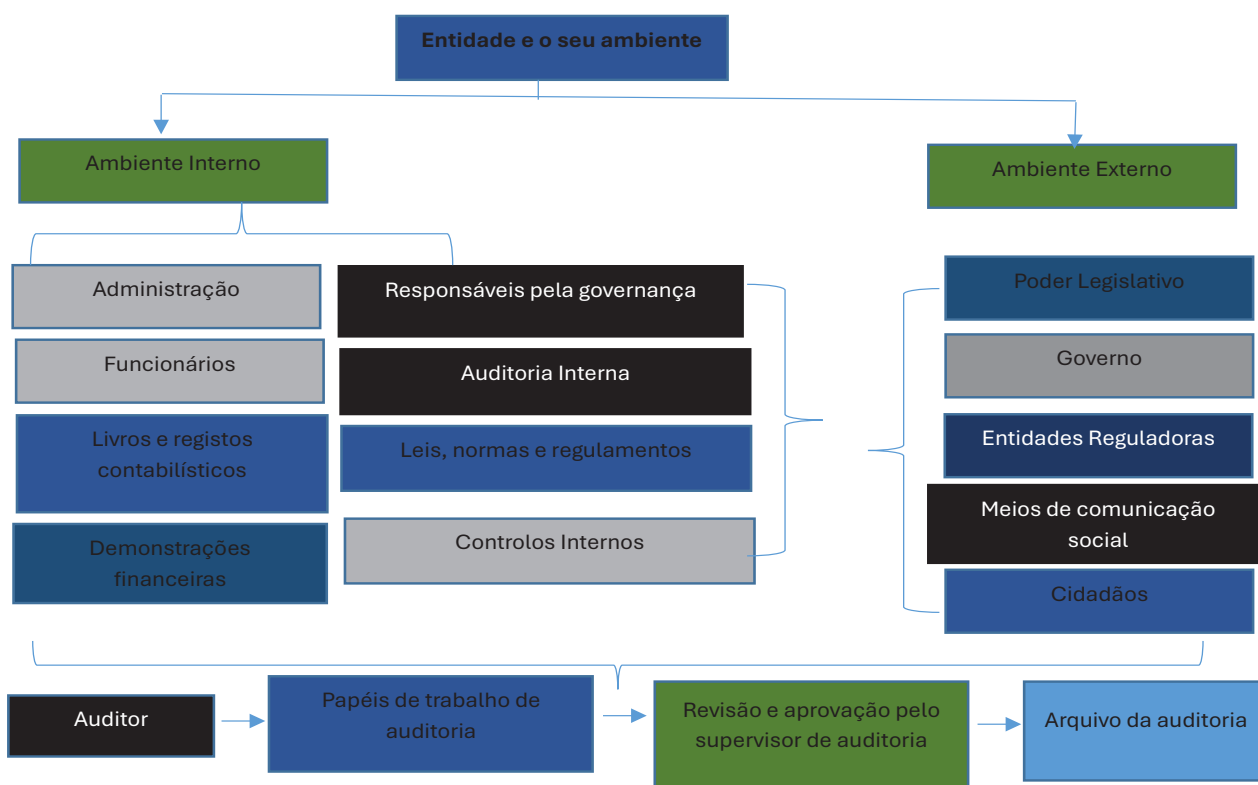
## 5.10 Identificação dos Riscos de Distorção Relevante



## 5.11 Entendimento da Entidade e do seu ambiente incluindo o Sistema de Controlo Interno

5.50 A ISSAI 2315 exige que os auditores identifiquem e avaliem os riscos de distorções relevantes ao nível das demonstrações financeiras e das asserções, quer decorrentes de fraudes quer de erros, mediante a obtenção de um entendimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o sistema de controlo interno. Esse entendimento fornece uma base para planear e implementar respostas aos riscos avaliados de distorções relevantes. Uma representação simplificada do processo de entendimento da entidade e do seu ambiente é apresentada na **Figura 9** a seguir.

**Figura 9 - Entendimento da entidade e do seu ambiente**



5.51 Entendimento da entidade e o seu ambiente conforme o **PTA 5.1** é importante para a condução da auditoria de forma eficiente e eficaz. Embora se espere que a equipa de auditoria tenha conhecimento prévio das entidades auditadas ao longo de vários anos, a auditoria de uma nova entidade exigirá mais tempo para a obtenção detalhada do entendimento necessário. Nos casos de entidades que já tenham sido auditadas anteriormente pelos mesmos auditores, quaisquer alterações relevantes devem ser identificadas e documentadas.

5.52 O conhecimento da entidade como um todo permite a equipa de auditoria a indetificar os riscos da entidade que possam ter impacto nas demonstrações financeiras.

5.53 Observe que, com base no entendimento da entidade e da ERF aplicável, há a necessidade de determinar como os factores de risco inerente podem afetar a suscetibilidade das afirmações e distorções. Essas considerações incluem:

- a) Complexidade;
- b) Subjetividade;
- c) Mudança;
- d) Incerteza;
- e) Tendenciosidade da administração ou outros factores de risco de fraude;
- f) Importância quantitativa ou qualitativa da CTSCD; e

g) Volume ou falta de uniformidade na composição dos itens a serem processados.

5.54 Orientações adicionais sobre factores de risco inerente são fornecidas no Apêndice 2 da *ISSAI 2315*.

## 5.12 Entendimento da Estrutura Legal e Regulamentar da Entidade

5.55 É responsabilidade da administração e dos responsáveis pela governança assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas de acordo com as disposições das leis e regulamentos aplicáveis, incluindo as que determinam os valores e as divulgações a apresentar nas demonstrações financeiras da entidade. Compete a equipa de auditoria identificar qualquer risco relacionado à violação de leis e regulamentos que possam ter efeitos financeiros adversos nas demonstrações financeiras (ver *ISSAI 2250*).

5.56 Numa auditoria de demonstrações financeiras, a equipa de auditoria precisa ter um entendimento da estrutura legal e regulamentar sob a qual a entidade opera. Isso inclui identificar as leis, normas e regulamentos aplicáveis que afetam as operações da entidade. No contexto das entidades do setor público, essas leis e regulamentos aplicáveis podem assumir a forma de regulamentos ambientais, leis de finanças públicas, regulamentos financeiros, regulamentos de aquisições, Lei do Trabalho, resoluções legislativas, etc.

5.57 Além disso, o governo é composto por diferentes setores, tais como agricultura, pescas, pecuárias e florestas, finanças, infraestrutura, educação, saúde, transporte e comunicação, turismo, relações externas, etc. Consequentemente, a equipa de auditoria precisa adquirir conhecimentos específicos sobre as leis, regras e regulamentos aplicáveis e relevantes aos diferentes setores de atuação da entidade. Quando definidas, a visão e a missão da entidade indicam a natureza e a razão da sua existência.

5.58 Nas operações do setor público, especialmente no governo, os valores refletidos nas demonstrações financeiras são frequentemente influenciados por leis aprovadas pelo Poder Legislativo, como a lei orçamental, além de regulamentos e outros instrumentos normativos emitidos pelo governo. Além disso, a ERF aplicável, que fornece a base para a elaboração de demonstrações financeiras do governo, pode ser baseada em leis e regulamentos. Os auditores do setor público devem considerar cuidadosamente o âmbito da *ISSAI 2250* para identificar as leis e regulamentos que tenham efeitos diretos e indiretos nas demonstrações financeiras.

## 5.13 Entendimento do Sistema de Controlo Interno da Entidade

5.59 É responsabilidade da entidade estabelecer controlos internos para prevenir, detetar e corrigir distorções relevantes nas suas demonstrações financeiras. Compete a equipa auditoria é verificar se esses controlos foram concebidos de maneira eficaz. No entanto, nem todos os controlos internos desenhados e implementados pela administração podem ser relevantes para a auditoria. A *ISSAI 2315* (parágrafos 21-27), exige que o auditor obtenha entendimento do sistema de controlo interno da entidade. Ao adotar a abordagem de auditoria baseada em risco, permite aos auditores identifiquem os controlos relevantes para os riscos identificados. A matéria sobre a “avaliação dos riscos” encontra-se desenvolvida no ponto adiante.

A *ISSAI 2315.12(m)* requer que, ao identificar controlos internos, a equipa considere e estabeleça um entendimento de todos os cinco componentes do sistema de controlo interno:

- a) Ambiente de controlo;
- b) Processo de avaliação de riscos da entidade;
- c) Processo da entidade para monitorizar o sistema de controlo interno;
- d) Sistema de informação e comunicação; e
- e) Atividades de controlo.

A equipa de auditoria pode usar o **PTA 5.2** para documentar o entendimento do sistema de controlo interno da entidade.

O sistema de controlo interno da entidade compreende os seguintes componentes:

- a) Ambiente de controlo
- b) Processo de avaliação de riscos da entidade
- c) Processo monitorização do sistema de controlo interno

o auditor pode identificar principalmente controlos **indiretos** que influenciam os riscos ao nível das demonstrações financeiras

- d) Informação e comunicação
- e) Atividades de controlo

consistem em controlos **diretos** que podem ser relevantes para os riscos ao nível da afirmação

### 5.13.1 Ambiente de Controlo

5.60 O ambiente de controlo inclui as funções de governança e gestão e as atitudes, a consciencialização e as ações dos responsáveis pela governança e da administração em relação ao sistema de controlo interno da entidade e à sua importância dentro da entidade.

5.61 O ambiente de controlo estabelece a cultura da organização, influenciando a consciencialização do seu pessoal e da sua administração. Dessa forma, o ambiente determina a efetividade de outros componentes do sistema de controlo interno: para que as atividades de controlo interno funcionem eficazmente, é imprescindível que exista na organização uma cultura de honestidade, integridade e comportamento ético.

Deficiências no ambiente de controlo prejudicam a efetividade dos controlos implementados, especialmente no que se refere à prevenção de fraudes. Portanto, ao avaliar os riscos de distorções relevantes devido a erro ou fraude, a avaliação do ambiente de controlo é muito importante.

### 5.13.2 Processo de avaliação de riscos da entidade

5.62 O processo de avaliação de riscos da entidade é um dos componentes do sistema de controlo interno que é destinado a administrar os riscos enfrentados pela entidade nas suas operações.

5.63 A extensão dos procedimentos de auditoria a executar nesta área depende do ambiente da entidade e da existência de um processo de avaliação de riscos. Se houver tal processo, a equipa de auditoria deve entendê-lo. A responsabilidade da equipa não é apenas entender o processo de avaliação de riscos da entidade, mas também como a administração responde a tais riscos (ações da gestão).

Caso não exista um processo de avaliação de riscos, a equipa de auditoria deve também avaliar o impacto disso na elaboração e apresentação das demonstrações financeiras. Dependendo das circunstâncias e do porte da entidade, a ausência de um processo de avaliação de riscos pode constituir uma deficiência significativa de controlo interno.

### 5.13.3 Processo da entidade para monitorizar o Sistema de Controlo Interno

5.64 Os sistemas de controlo interno devem ser monitorizados — um processo realizado por meio de atividades de monitorização contínua, avaliações separadas, ou uma combinação de ambos, para avaliar a qualidade e o desempenho do sistema ao longo do tempo. A monitorização contínua ocorre no curso das operações, incluindo atividades regulares de gestão e supervisão, bem como outras ações realizadas pelo pessoal no desempenho de suas funções.

5.65 O âmbito e a frequência das avaliações separadas dependerão principalmente de uma avaliação dos riscos e da eficácia dos procedimentos de monitorização contínuo. As deficiências de controlo interno devem ser relatadas aos níveis mais altos e, as questões mais sérias, à alta administração e aos responsáveis pela governança.

- 5.66 A função de auditoria interna desempenha um papel importante ao monitorizar a implementação de controlos internos de uma entidade. É uma ferramenta de gestão e sua efetividade depende de como independentemente está situada na estrutura da entidade, do nível ao qual se reporta e de quais ações a administração e os responsáveis pela governança tomam em relação aos seus relatórios.
- 5.67 Uma função de auditoria interna eficaz pode reduzir a carga de trabalho dos auditores externos, embora nem todas as atividades da auditoria interna sejam relevantes para a auditoria financeira.
- 5.68 Quando a entidade possuir uma função de auditoria interna, a equipa de auditoria deve obter um entendimento dessa função: suas responsabilidades, seu estatuto organizacional e as atividades que desempenha de acordo com o **PTA 5.1a**.
- 5.69 O trabalho realizado pela auditoria interna pode também impactar a natureza e a extensão dos procedimentos de auditoria, especialmente se a entidade possui uma função de auditoria interna cujo trabalho possa ser aproveitado, após uma avaliação positiva conforme exigido pela *ISSAI 2610*. A equipa de auditoria pode, a esse respeito, confirmar se a entidade tem uma função de auditoria interna e avaliar em que áreas e em que medida o trabalho dos auditores internos pode ser utilizado.
- 5.70 Como é esperado que os auditores internos monitorizem a implementação dos controlos internos e tenham um conhecimento amplo da entidade, auditores internos podem prestar assistência direta aos auditores externos no planeamento e na execução da auditoria. De acordo com a *ISSAI 2610.14*, a assistência direta refere-se à utilização de auditores internos para executar procedimentos de auditoria, sob a direção, supervisão e revisão do auditor externo. A equipa de auditoria solicita à entidade, caso necessita a assistência direta dos auditores internos, conforme **PTA 5.1b**.

#### 5.13.4 Sistema de Informação e Comunicação

- 5.71 A *ISSAI 2315.25* exige que os auditores obtenham um entendimento do sistema de informação e comunicação relevante para a elaboração das demonstrações financeiras, que se envolve:
- a. Compreensão das atividades de processamento de informações da entidade, incluindo seus dados e suas informações, os recursos a serem usados nessas atividades e as políticas que definem, para classes significativas de transações, saldos de contas e divulgações:
    - Como as informações derivam através do sistema de informações;
    - Os registos contabilísticos, as contas específicas nas demonstrações financeiras e outros documentos de suporte;
    - O processo de relatórios financeiros; e
    - Os recursos da entidade relacionados aos itens acima.
  - b. Entendimento de como a entidade comunica os assuntos importantes que suportam a elaboração das demonstrações financeiras e as respetivas responsabilidades relacionadas aos relatórios financeiros.
  - c. Avaliação se o sistema de informação e comunicação da entidade suporta de forma apropriada a elaboração das demonstrações financeiras da entidade de acordo com a ERF aplicável.
- 5.72 O entendimento do sistema de informações da entidade pode ser obtido de várias formas, que podem incluir:
- a) Indagações junto do pessoal relevante da entidade sobre os procedimentos usados para iniciar, registar, processar e relatar transações ou sobre o processo de elaboração de relatórios financeiros da entidade;
  - b) Inspeção de políticas ou manuais de procedimentos ou outra documentação do sistema de informação da entidade;
  - c) Observação da execução das políticas e procedimentos pelo pessoal da entidade;
  - d) Seleção de transações e respetivo rastreamento por meio do processo aplicável no sistema de informações (ou seja, realização de um “*walk-through / passo a passo*”)

5.73 O entendimento das atividades de processamento de informações, incluindo as atividades de controlo abaixo, é abordado na secção 5.14 Entendimento do Processo.

#### 5.13.5 Atividades de Controlo relevantes para a Auditoria

5.74 As atividades de controlo referem-se às políticas e procedimentos que visam assegurar que as operações da entidade sejam realizadas conforme requerido, e que as demonstrações financeiras sejam livres de distorções relevantes.

5.75 Compete à administração instituir atividades de controlo para prevenir, detetar e corrigir erros, omissões e fraudes na elaboração e apresentação das demonstrações financeiras. Compete a equipa de auditoria avaliar se esses controlos estão adequadamente concebidos, implementados e a funcionar eficazmente na elaboração e apresentação de demonstrações financeiras livres de distorções relevantes.

5.76 No setor público, as atividades de controlo relevantes para a elaboração de demonstrações financeiras são maioritariamente definidas por normas, regulamentos e procedimentos contabilísticos padronizados. A adequada aplicação efetiva dessas normas e regulamentos contribuir para a prevenção de distorções relevantes nas demonstrações financeiras, dependendo, contudo, da atitude (ética e integridade) da administração e dos responsáveis pela governança. A equipa de auditoria precisa obter entendimento dessas normas e regulamentos, bem como de outros controlos que sejam relevantes para a auditoria e a identificação de riscos conforme o **PTA 5.3**.

5.77 Os auditores precisam entender os controlos que respondem aos riscos de distorção relevante ao nível da afirmação, que incluem:

- a) Controlos que tratam de riscos significativos;
- b) Controlos sobre lançamentos contabilísticos usados para registar transações ou ajustamentos não recorrentes ou incomuns;
- c) Controlos para os quais os auditores planeiam testar a efetividade operacional ao determinar a natureza, o período e a extensão dos testes substantivos; e
- d) Outros controlos que os auditores consideram apropriados.

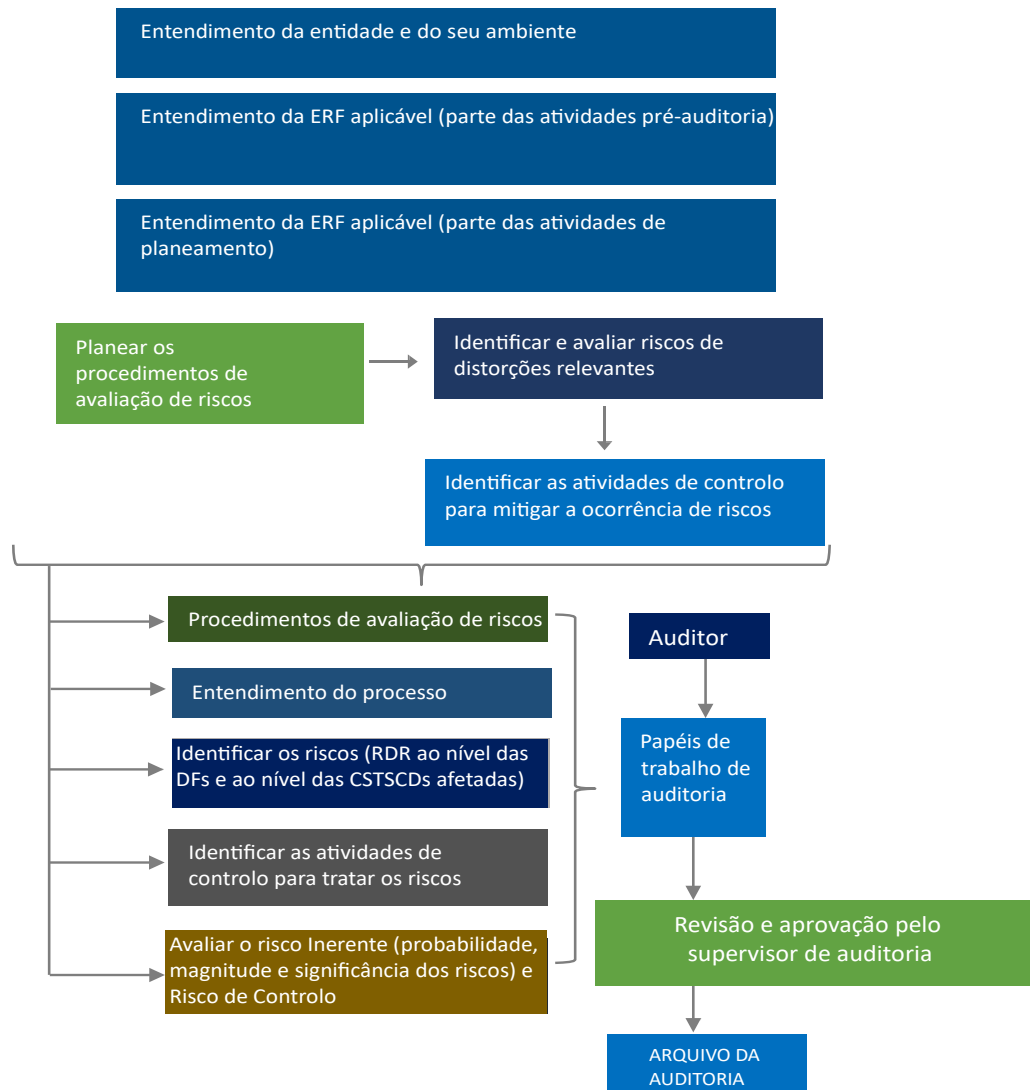
5.78 Além disso, o entendimento precisa abranger os controlos gerais de tecnologia informática da entidade auditada que tratam os riscos oriundos do uso da tecnologia informática.

#### 5.14 Entendimento do processo

5.79 Após obter um entendimento suficiente da entidade e do seu ambiente, o próximo passo é identificar os processos da entidade, rotineiros e não rotineiros relativos a CTSCD apresentadas nas demonstrações financeiras para identificar os riscos de distorções relevantes. Observe que isso faz parte das atividades de processamento de informações da entidade.

A **Figura 10** abaixo apresenta uma visão simplificada do processo de avaliação de riscos, que inclui a identificação de riscos. As orientações sobre a avaliação dos riscos identificados quanto à sua probabilidade, magnitude e significância são apresentadas na secção 5.2 Determinação da materialidade para o planeamento e para a execução da auditoria.

Figura 10 - Processo de avaliação de riscos



### 5.15 Identificação de riscos de distorções relevantes

5.80 Ao documentar esse entendimento, a equipa de auditoria deve identificar riscos em todas as fases do processo. Em outras palavras, a equipa deve ser capaz de identificar "o que pode dar errado" em todas as etapas do processo ou ao nível da afirmação, considerando os riscos — por exemplo, durante o processamento de pagamento a um fornecedor, conforme exemplificado na **Ilustração 10**.

*Ilustração 10 - Risco e potenciais distorções nas demonstrações financeiras*

Processo de pagamento	Risco	Riscos e potenciais distorções
Processamento de pagamento final relativo à aquisição de equipamento de informático.	Aplicação de preço superior ao contratualizado na fatura final	Sobreavaliação de despesa

5.81 Um fluxo de processo pode ser documentado na forma de uma descrição narrativa, fluxograma entre outros, conforme o **PTA 5.3**. Após a documentação dos processos, a equipa de auditoria deve realizar procedimentos de passo a passo (*walkthrough*) para verificar se esses processos são efetivamente seguidos pela entidade auditada. Existem situações em que os processos descritos no manual de operações ou noutras diretrizes da entidade auditada são diferentes da prática real. Assim, a equipa de auditoria deve considerar as práticas reais para efeitos de avaliação de risco através dos procedimentos de passo a passo (*walkthrough*), seguindo o caminho crítico (iniciação, processamento, registo, relatório) e usando uma transação como amostra.

Contudo, a equipa avalie o desenho e a implementação dos controlos durante o planeamento, o passo a passo (*walkthrough*) também irá facilitar na determinação se os controlos estão efetivamente implementados.

5.82 É fundamental que a equipa de auditoria aplique o julgamento profissional na identificação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras. Os riscos identificados constam no **PTA 5.3** e transportados para o registo de riscos do **PTA 5.4**.

5.83 Ao identificar os riscos de distorção relevante ao nível de afirmação, a equipa de auditoria precisa identificar as CTSCD significativas, e suas afirmações relevantes, que sejam afetadas por esses riscos conforme o **PTA 5.4**.

5.84 A *ISSAI* 2240 estabelece os requisitos aplicáveis à fraude numa auditoria de demonstrações financeiras. A norma define, designadamente, os requisitos relacionados aos procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas, às respostas aos riscos avaliados de distorção relevante devido a fraude, e à obtenção evidências de auditoria. Esta secção aborda os procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas. Os outros requisitos são abordados nos capítulos pertinentes deste manual.

5.85 Diferentemente do erro, a fraude é um ato intencional de enganar, praticado por um ou mais indivíduos, com o objetivo de obter uma vantagem indevida ou ilegal. Essa atitude pode resultar em relatórios financeiros fraudulentos ou apropriação indevida de ativos.

5.86 A responsabilidade primária pela prevenção e deteção de fraudes cabe à administração e aos responsáveis pela governança da entidade, por meio da implementação e funcionamento de sistema adequados de contabilidade e controlo interno.

5.87 Salvo evidências em contrário, a equipa de auditoria pode considerar as declarações como verdadeiras e os registos e documentos como legítimos. No entanto, a equipa deve planear e executar a auditoria com conduta de ceticismo profissional, reconhecendo que podem surgir condições ou eventos que indiquem a possibilidade de existência de fraude. Contudo, a equipa de auditoria não deve presumir que a administração ou os funcionários da entidade sejam desonestos, nem assumir que sua integridade é inquestionável. Em vez disso, a equipa deve avaliar de forma objetiva as condições e circunstâncias observadas.

5.88 Não obstante a experiência do auditor, o risco de distorções relevantes devido a fraude pode derivar de mudanças em certas circunstâncias, das quais o auditor precisa estar ciente (*ISSAI* 2240.A9).

5.89 Os riscos de distorções relevantes podem resultar de erro ou de fraude. Os riscos identificados e documentados no registo de riscos do **PTA 5.4** devem incluir os riscos devidos a fraude ou erro. A *ISSAI* 2240.28 exige que o auditor trate os riscos de distorção relevante decorrentes de fraude avaliados como riscos significativos e, por conseguinte, na medida em que ainda não o tenha feito, o auditor deve obter um entendimento dos respetivos controlos da entidade, incluindo atividades de controlo, relevantes para tais riscos.

5.90 Desde que os procedimentos de auditoria sejam adequadamente planeados, os auditores serão capazes de detetar indícios de fraude em auditorias de demonstrações financeiras. Embora algumas ISCs disponham de mandato para investigar fraudes, outras não têm. Nesse último caso, pode ser necessário comunicar qualquer possível indício de fraude à autoridade competente (*ISSAI* 2240.44).

5.91 É comum nos países em desenvolvimento que uma grande parte dos orçamentos nacionais seja alocada para a aquisição, construção e desenvolvimento de infraestrutura. No âmbito da identificação e avaliação de riscos de distorções relevantes devido a fraude em departamentos governamentais, a equipa de

auditoria rever os componentes das despesas de capital e identificar os montantes gastos na construção de obras de infraestrutura pública.

5.92 Atendendo à diversidade de enquadramentos legais entre jurisdições, as entidades do setor público são obrigadas a dispor de sistemas e procedimentos implementados para identificar e a responder riscos de fraude. Caso tais sistemas existam, a equipa de auditoria deve avaliar se eles funcionam eficazmente e deve documentar as respetivas conclusões. Em função da eficácia desses sistemas, o âmbito dos procedimentos de avaliação de riscos a executar pela equipa de auditoria poder ser substancialmente reduzido.

## 5.16 Identificação de atividades de Controlo Interno para prevenir a ocorrência de riscos

5.93 Para mitigar os riscos de distorções relevantes na elaboração e apresentação das demonstrações financeiras, espera-se que a administração e, quando aplicável, os responsáveis pela governança implementem controlos internos. Com base no entendimento dos processos da entidade, por meio de fluxos de processos ou descrições narrativas do **PTA 5.3** e na associação dos riscos a cada etapa do processo, a equipa de auditoria deve identificar os controlos destinados a mitigar os riscos identificados ao nível da afirmação. Essas atividades de controlo podem ser registadas em documento próprio, conforme o **PTA 5.5**.

5.94 Nas entidades do setor público, as atividades de controlo relevantes para o processo de relatórios financeiros podem assumir a forma de regras e regulamentos financeiros, de contratação pública, entre outros. Ao adotar uma abordagem de auditoria baseada nos riscos, a equipa de auditoria deve ter em consideração as disposições do enquadramento legal e regulamentar aplicável à entidade, no processo de identificação dos riscos de distorções relevantes. Veja um exemplo na **Ilustração 11** abaixo.

**Ilustração 11 - Identificação das atividades de controlo que respondem aos riscos**

Risco	Atividade de controlo
Pagamento de despesas de viagem de funcionários com taxas incorretas.	Verificação independente da aplicação das taxas estabelecidas (e.g., taxas de reembolso/pagamento de despesas de viagem aprovados pelo governo) às solicitações de viagens processadas por um funcionário.

Observação: Este risco ocorrerá ao nível de afirmação nas demonstrações financeiras.

5.95 Com base do **PTA 5.5**, as atividades de controlo são registadas, a equipa de auditoria deve transferir essas atividades de controlo para o **PTA 5.8** e registá-las em relação a cada risco já identificado. Isso garante que cada uma das atividades de controlo esteja associada aos riscos de distorções relevantes identificados e avaliados ao nível da afirmação. Além disso, ao seguir esse processo, a equipa de auditoria é continuamente levado a considerar a associação entre os riscos e as atividades de controlo interno.

5.96 É importante que a equipa de auditoria entenda a relação entre a avaliação dos riscos e as afirmações de auditoria. A equipa de auditoria deve identificar os riscos que podem originar distorções relevantes nas demonstrações financeiras. A **administração** de uma entidade formula diversas afirmações ao elaborar as demonstrações financeiras, as quais são designadas por afirmações. Portanto, a equipa deve assegurar-se de que o risco identificado é relevante para a(s) afirmação(ões) correspondentes. Após a identificação de risco, a equipa de auditoria deve avaliar “o que poderia dar errado” ao nível da afirmação como resultado desse risco. Este aspeto será desenvolvido na secção 5.18 - Planeamento de procedimentos adicionais de auditoria.

5.97 Conforme a *ISSAI 2315.A190*, as afirmações usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de possíveis distorções que podem ocorrer enquadram-se nas duas categorias do quadro abaixo, podendo assumir as formas descritas a seguir.

<b>A. Afirmações sobre classes de transações e eventos e divulgações relacionadas do período</b>		
<b>N.º</b>	<b>Afirmação</b>	<b>Descrição</b>
1	Ocorrência	As transações e os eventos registados ou divulgados ocorreram e dizem respeito à entidade.
2	Integralidade	Todas as transações e eventos que deveriam ter sido registados foram registados, e todas as divulgações relacionadas que deveriam constar nas demonstrações financeiras foram incluídas.
3	Precisão	Os valores e outros dados relativos às transações e eventos foram registados adequadamente, e as divulgações relacionadas foram corretamente mensuradas e descritas.
4	Corte	As transações e os eventos foram registados no período contabilístico correto.
5	Classificação	As transações e os eventos foram registados nas contas apropriada.
6	Apresentação	As transações e os eventos foram adequadamente agregados ou desagregados e claramente descritos, e as divulgações relacionadas são relevantes e compreensíveis, de acordo com a ERF aplicável.
7	Conformidade	As transações e os eventos foram realizados em conformidade com as leis, regulamentos ou outras normas aplicáveis.
<b>B. Afirmações sobre saldos contabilísticos e divulgações relacionadas no final do período</b>		
<b>N.º</b>	<b>Afirmação</b>	<b>Descrição</b>
1	Existência	Ativos, passivos e interesses no capital próprio são reais e encontram-se registados.
2	Direitos e obrigações	A entidade detém ou controla os direitos sobre os ativos, e os passivos representam obrigações da entidade.
3	Integralidade	Todos os ativos, passivos e interesses no capital próprio que deveriam ter sido registados foram registados, e todas as divulgações relacionadas que deveriam constar nas demonstrações financeiras foram incluídas.
4	Precisão, avaliação e alocação	Ativos, passivos e interesses no capital próprio foram incluídos nas demonstrações financeiras pelos valores apropriados e quaisquer ajustamentos de avaliação ou alocação foram devidamente registados, e as respetivas divulgações foram adequadamente mensuradas e descritas.
5	Classificação	Ativos, passivos e interesses no capital próprio foram registados nas contas apropriadas.
6	Apresentação	Ativos, passivos e interesses no capital próprio foram adequadamente agregados ou desagregados e claramente descritos, e as divulgações de acordo com a ERF aplicável.

5.98 Conforme a *ISSAI* 2315.A192, as afirmações adicionais na auditoria das demonstrações financeiras do setor público devem ser consideradas durante o planeamento da auditoria. Isso está muito relacionado com os riscos de distorções relevantes devido à não conformidade com leis, regulamentos e normas, que exigem a conceção de procedimentos de auditoria apropriados (afirmação adicional pode ser incluída na tabela anterior em relação à "Conformidade").

A afirmação de "Conformidade" abaixo constitui um exemplo de afirmação não prescrita pela *ISSAI* 2315, mas que pode ser considerada quando necessário para avaliar eficazmente os riscos de distorções relevantes nas demonstrações financeiras. Não é, contudo, apropriado adicionar tal afirmação para avaliar a conformidade com todas as leis e regulamentos suscetíveis de análise pelo auditor do setor público, incluindo aquelas que possam não ser relevantes para a auditoria das demonstrações financeiras.

A ISSAI 2250 deve ser entendido e respeitado ao definir o âmbito de uma auditoria financeira de acordo com as ISSAIs. A secção separada deve ser tratada pelo auditor está incluída neste capítulo da ISSAI 2250, “Consideração de leis e regulamentos numa auditoria de demonstrações financeiras”.

**Ilustração 12 - Afirmações nas demonstrações financeiras e exemplos**

**Transações e eventos**

*Para uma transação como a aquisição de equipamento de escritório, a administração formula as seguintes afirmações nas suas demonstrações financeiras:*

Ocorrência	A aquisição foi efetivamente realizada e diz respeito à entidade.
Integralidade	Todas as transações de aquisição que deveriam ter sido registados estão incluídas nas demonstrações financeiras.
Precisão	As quantidades e os preços foram registados corretamente.
Corte	A transação foi registada do período contabilístico correto.
Classificação	A transação foi registada na conta apropriada (por exemplo, aquisição de equipamento de escritório e não custo com pessoal ou aquisição de viaturas)
Conformidade	A aquisição foi realizada em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis.

**Saldos contabilísticos ao final do ano**

*Para os saldos contabilísticos no final do período, as afirmações diferem, uma vez que incidem sobre elementos distintos:*

**Existência**

- Os Ativos (Por exemplo, viaturas, equipamentos de escritório, terrenos e edifícios, e inventários) são reais?
- As contas a receber correspondem a direitos efetivos sobre clientes?
- Os passivos (contas a pagar) resultam de obrigações reais da entidade?

**Direitos e obrigações**

- A entidade detém ou controla os direitos sobre os ativos (por exemplo, instalações, viaturas, equipamentos)?
- As contas a receber foram cedidas (por exemplo, através de *factoring*) ou permanecem sob controlo da entidade?

**Precisão, avaliação e alocação**

- A depreciação e amortização foram calculadas corretamente?
- Foram constituídas provisões adequadas para perdas por imparidade (Por exemplo, contas a receber de cobrança duvidosa)?
- Os inventários apresentam indícios de obsolescência, rotação lenta ou perda de valor?

## 5.17 Avaliação dos riscos de distorção relevante

- 5.99 Conforme a *ISSAI* 2320.5.A1, a materialidade e o risco de auditoria são considerados na identificação e avaliação dos riscos de distorções relevantes em CTSCD. Para assegurar a coerência e o acompanhamento do processo de avaliação de riscos, a metodologia de determinação da materialidade precede na secção 5.13.2 sobre avaliação de riscos, contudo, deve ser aplicada de forma iterativa. A materialidade pode igualmente ser determinada em paralelo com a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante.
- 5.100 Após a conclusão do processo de identificação de riscos, a equipa de auditoria deve avaliar os riscos de distorções relevantes aos níveis das demonstrações financeiras e das afirmações.
- 5.101 Ao nível das demonstrações financeiras, a equipa de auditoria avalia os riscos com vista a determinar o seu efeito global nas demonstrações financeiras, e a aferir se tais risco influenciam a avaliação de riscos ao nível de afirmação.
- 5.102 Ao nível das afirmações, a equipa de auditoria deve avaliar os riscos tendo em conta a probabilidade e a magnitude dos riscos inerentes, bem como a sua significância e impacto na apresentação das demonstrações financeiras, podendo originar distorções relevantes. Simultaneamente, a equipa de auditoria deve avaliar o risco de controlo, o qual influenciará o plano de testes à eficácia operacional dos controlos. Caso a equipa de auditoria não preveja testar a eficácia operacional dos controlos, a avaliação do risco de distorção relevante conincidirá com a avaliação do risco inerente.
- 5.103 Ao avaliar o risco inerente, a equipa de auditoria pode usar a tabela abaixo. Observe-se que os níveis situados na extremidade superior do espectro indicam a existência de riscos significativos que requerem atenção especial na auditoria.

<b>Magnitude</b>	Alta	Moderado	Alto
	Baixa	Baixo	Moderado
		Baixa	Alta

**Probabilidade**

- 5.104 Ao combinar a avaliação do risco inerente com a do risco de controlo (risco de distorção relevante), pode-se utilizar a tabela abaixo. Observe-se que esta classificação do risco de distorção relevante afeta o cálculo do risco de deteção e, conseqüentemente, a extensão dos testes.

<b>INHERENT RISK</b>	High	Moderate	High
	Moderate	Low	High
	Low	Minimal	Moderate
		Low	High

**CONTROL RISK**

- 5.105 A *ISSAI* 2315.14 estabelece os procedimentos de avaliação do risco, incluindo indagações junto da administração e de outros elementos apropriados da entidade, procedimentos analíticos, observação e inspeção.
- 5.106 O auditor deve avaliar, com base no seu julgamento profissional, se um risco identificado requer atenção especial na auditoria, designadamente se se trata de um risco significativo. Para o efeito,

deve considerar a probabilidade e a magnitude das distorções decorrentes da avaliação do risco inerente.

Os Riscos significativos são aqueles para os quais a avaliação do risco inerente se situa próxima do limite superior do respetivo espectro, em função do grau em que os fatores de risco inerente influenciam a combinação entre a probabilidade de ocorrência de uma distorção e a magnitude da potencial distorção, caso esta venha a ocorrer. Além disso, os riscos significativos podem resultar, nomeadamente, do seguinte:

- a) Riscos decorrentes de fraude;
- b) Riscos associados as relações e transações com partes relacionadas;
- c) Transações para as quais existem múltiplos tratamentos contabilísticos aceitáveis, envolvendo o grau elevado de subjetividade;
- d) Estimativas contabilísticas com elevada incerteza ou baseadas em modelos complexos;
- e) Complexidade na recolha e no processamento de dados necessários para comprovar saldos contabilísticos;
- f) Saldo contabilísticos ou divulgações quantitativas que envolvem cálculos complexos;
- g) Princípios contabilísticos suscetíveis de diferentes interpretações; e
- h) Alterações na atividade da entidade que implicam mudanças contabilísticas, como, fusões e aquisições.

5.107 Nessa avaliação, a equipa de auditoria deve também considerar o grau de subjetividade na mensuração das informações financeiras da entidade como um todo, bem como a complexidade das transações ou eventos que as demonstrações financeiras podem refletir.

5.108 A necessidade de identificar classes de transações significativas, saldos contabilísticos ou divulgações com base nos riscos de distorção relevante identificados é destacada na secção 5.15 - Identificação de riscos de distorção relevante - por meio do entendimento do processo. Pode existir CTSCD que sejam quantitativa e qualitativamente relevantes, mas que não tenham sido classificadas como significativas. Estas devem ser identificadas, uma vez que a equipa de auditoria está obrigado a executar procedimentos de auditoria substantivos mínimos, conforme exigido pela *ISSAI 2330.18*. Para efeitos deste requisito da *ISSAI 2330*, a *ISSAI 2315.A235* também considera as classes significativas de transações, saldos contabilísticos ou divulgações são consideradas classes relevantes.

5.109 Observe-se que parágrafo 36 da *ISSAI 2315 (revista)* introduz o requisito de "avaliação global final" (*stand-back*) segundo o qual a equipa de auditoria deve avaliar se a classificação das classes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações que NÃO são significativas, mas são relevantes, permanece adequada. Caso contrário, o processo de avaliação de risco deve ser atualizado, devendo o auditor considerar a possibilidade de esses riscos virem a ser classificados como significativos, além de relevantes.

5.110 O **PTA 5.7** é utilizada para avaliar e documentar os riscos de distorção relevante tanto ao nível das demonstrações financeiras como ao nível das afirmações. As CTSCD identificadas como relevantes, mas não significativas, podem ser derivadas do **PTA 5.6** e documentadas no **PTA 5.7** de modo a serem adequadamente consideradas na fase de execução da auditoria.

5.111 Os riscos identificados e avaliados, seja por fraude ou erro, podem alterar-se durante a auditoria, à medida que a equipa de auditoria obtém prova/evidência adicional. A *ISSAI 2315.37* exige que o auditor reveja a avaliação de riscos e adapte os procedimentos de auditoria planeados (ver também *ISSAI 2330*, "Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados"). Por exemplo, se o auditor tiver inicialmente previsto confiar nos controlos, com base nas expectativas decorrentes da avaliação da sua conceção e implementação, e após testar a eficácia operacional durante a fase de execução, verificar que esses controlos não funcionam conforme esperado, o auditor deve atualizar a avaliação de risco no **PTA 5.7**. As revisões efetuadas à avaliação de riscos, bem como as respetivas justificações, devem ser devidamente documentadas e assinadas pelo revisor.

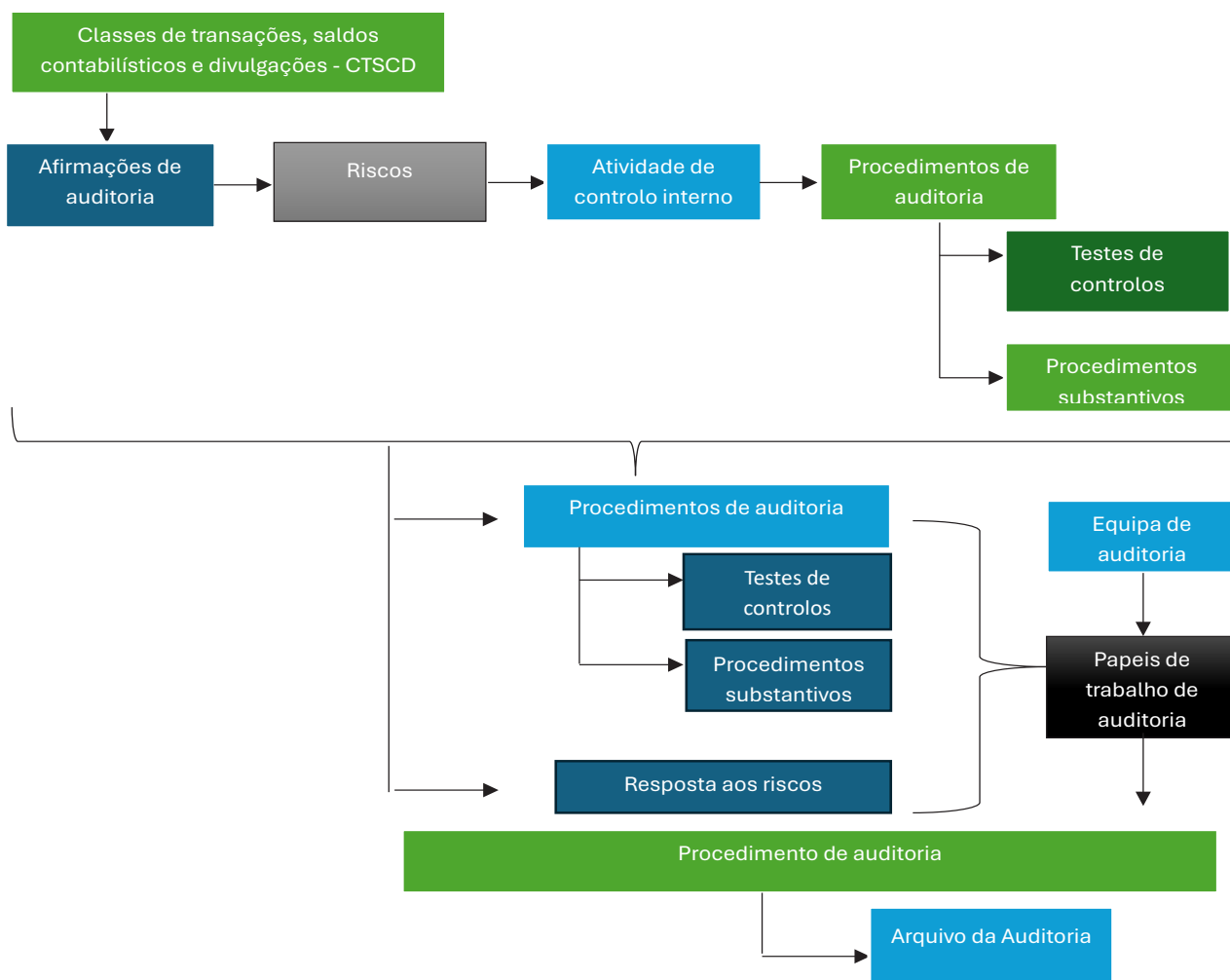
5.112 A avaliação de risco pode ser efetuada separadamente por 'afirmação' em cada conta. Por exemplo, para a conta de clientes (conta de receber), podem ser identificadas as afirmações de corte (*cut-off*) e de existência. Essas duas afirmações podem ter avaliações distintas, que influenciam a extensão dos testes de auditoria. Assim, admitindo que afirmação de existência seja avaliada como alta enquanto o corte seja avaliado como baixa, espera-se que a equipa de auditoria realize procedimento mais extenso para determinar a afirmação de existência em comparação com a de corte. Noutras práticas, apenas uma única avaliação é feita por conta, independentemente de haver duas ou mais afirmações identificadas. Nesses casos, quando existem diferentes níveis de avaliação entre as afirmações, é adotada a avaliação mais conservadora. (Por exemplo, corte é Alto, classificação é Baixa, então a avaliação global será **Alta**).

### 5.18 Planeamento de procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos

5.113 O objetivo de planear procedimentos de auditoria é obter prova/evidência de auditoria apropriada e suficiente. Os procedimentos de avaliação de riscos são considerados procedimentos de auditoria nos termos da *ISSAI* 2315. Ao identificar e avaliar os riscos de distorção relevante, a equipa de auditoria deve responder adequadamente a esses riscos, através do planeamento de "procedimentos adicionais de auditoria" apropriados, conforme definido na *ISSAI* 2330.

A **Figura 11** apresenta uma visão simplificada do planeamento de procedimentos adicionais de auditoria.

Figura 11 - Formulação de procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorções relevantes



5.114 Numa abordagem de auditoria baseada no risco, os procedimentos de auditoria que não associem aos riscos avaliados não cumprem ao objetivo pretendido. Os riscos identificados e avaliados ao nível das demonstrações financeiras e ao nível das afirmações são transferidos para o **PTA 5.8**.

5.115 Antes de indicar a forma de cumprimento dos requisitos da *ISSAI 2330*, é importante que os auditores compreendam as diferentes categorias de procedimentos adicionais de auditoria, conforme previsto na *ISSAI 2330.4* e detalhadas a seguir.

**Teste de controlo** – é o procedimento de auditoria planeado para avaliar a eficácia operacional dos controlos na prevenção ou deteção e correção de distorções relevantes ao nível de afirmações.

- a) Esses testes são necessários quando a avaliação do risco efetuadas pela equipa de auditoria inclui a expectativa de eficácia operacional dos controlos, o que exige a realização de testes aos controlos para sustentar essa avaliação; e nos casos em que os procedimentos substantivos por si só não forneçam prova/evidência de auditoria apropriada e suficiente, o que exige testes de controlos para obter prova/evidência de auditoria sobre a sua eficácia operacional.
- b) Tendo em conta a **Ilustração 11**, apresenta-se da seguida a forma como a equipa de auditoria pode planear os testes de controlo apresentados na **Ilustração 13**. Estes testes estão associados às distorções relevantes ao nível de afirmação. Para o efeito, a equipa de auditoria deve associar o risco e a atividade de controlo com a respetiva afirmação, de modo a planear o procedimento de teste de controlo.

**Ilustração 13 - Formulação de teste de controlos associados aos riscos identificados e às atividades de controlo**

Risco	Atividade de controlo	Procedimento de teste de controlo	Afirmação nas Demonstrações Financeiras
Aplicação de taxas incorretas no pagamento de despesas de deslocação de funcionários	Verificação independente da correta aplicação das taxas estabelecidas (e.g., taxas de reembolso de despesas de deslocação aprovados pelo governo) às solicitações de deslocação processadas por um funcionário.	Inspecionar as solicitações de reembolso de despesas de deslocação, a fim de obter evidências da realização de verificação independente.	Precisão  (verificar se as taxas de reembolso de despesas de deslocação foram aplicadas corretamente).

**Procedimento substantivo** – é o procedimento de auditoria planeado para detetar distorções relevantes ao nível das afirmações. Os procedimentos substantivos incluem testes de detalhes (relativos as classes específicas de transações, saldos contabilísticos ou divulgações) e procedimentos analíticos substantivos.

- a) Na sequência do raciocínio da **Ilustração 13**, apresenta-se a forma como a equipa de auditoria pode planear os procedimentos substantivos de auditoria, conforme mostrado na **Ilustração 14**.

Ilustração 14 - Planeamento de procedimento de auditoria substantivo (teste de detalhe) relacionado a riscos identificados

Risco	Atividade de controlo	Procedimento de teste de controlo	Procedimento substantivo de auditoria	Afirmação nas demonstrações financeiras
Aplicação de taxas incorretas no pagamento de despesas de deslocação de funcionários	Verificação independente da correta aplicação das taxas estabelecidas (e.g., taxas de reembolso de despesas de deslocação aprovadas pelo governo) às solicitações de deslocação processadas por um funcionário.	Inspecionar as solicitações de reembolso de despesas de deslocação de funcionários, com vista a obtenção de evidências da realização de verificação independente.	Obter cópias das taxas estabelecidas (e.g., taxas de reembolso de despesas de deslocação aprovadas pelo governo) e compará-las com as taxas aplicadas nos reembolsos de despesas de deslocação de funcionários.	Precisão  (verificar se as taxas de reembolso de despesas de deslocação foram aplicadas corretamente).

- b) Como se pode observar, tanto os testes de controlo como os procedimentos substantivos de auditoria visam responder aos riscos de distorções relevantes ao nível das afirmações. A diferença reside no facto de os testes de controlo incidirem sobre a avaliação da eficácia operacional dos controlos internos, os quais devem prevenir, detetar e corrigir distorções relevantes, enquanto os procedimentos substantivos consistem em testes detalhados a planear e executar sobre CTSCD, independentemente da existência ou não de controlos internos. A base para o planeamento e a execução dos de controlo dependerá dos controlos internos implementados pela entidade.
- c) Os procedimentos substantivos incluem testes de detalhes de componentes, CTSCD — por exemplo, a conciliação dos totais das contas de despesas do livro-razão com o diário de compras; ou a conciliação, numa amostra, das quantidades das faturas de compras com as mercadorias recebidas. Incluem igualmente procedimentos analíticos substantivos — por exemplo, o cálculo do prazo médio de rotação de inventários e a sua comparação com o período anterior (análise de rácios); o cálculo da variação percentual da receita e a sua comparação com a previsão e com o período anterior (análise de tendências); a realização de cálculo de razoabilidade, com a verificação dos juros recebidos com base no saldo bancário médio e na taxa de juros média do período.
- d) Em resumo, os testes de detalhes consistem no rastreio de valores em documentos de suporte relevantes com o objetivo de verificar a validade das transações, a sua adequada classificação e a sua integralidade. Os procedimentos analíticos substantivos consistem na comparação da informação financeira constante das demonstrações financeiras com outra informação fiável ou com as expetativas da equipa de auditoria, com vista a avaliar a razoabilidade da informação reportada. As variações ou diferenças inesperadas identificadas na execução de procedimentos analíticos podem conduzir a realização de análise adicionais. Um exemplo de procedimentos analíticos substantivos é apresentado na **Ilustração 15**.

**Ilustração 15 - Procedimentos analíticos substantivos**

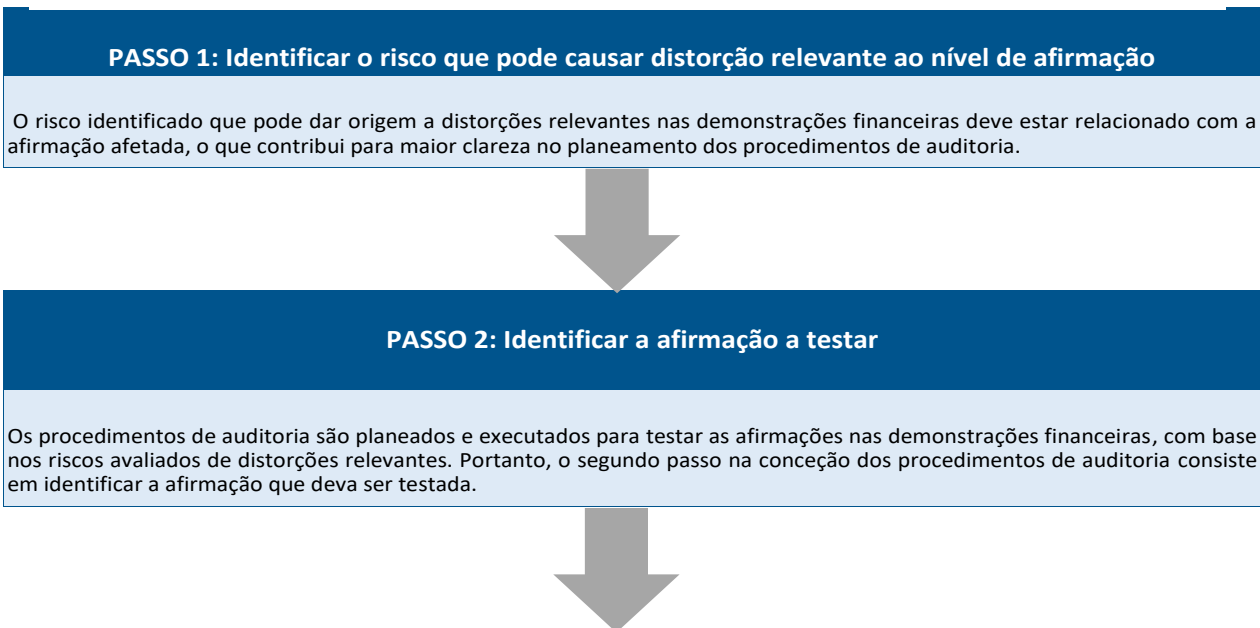
Afirmação na demonstração financeira	Saldo contabilístico	Procedimentos analíticos substantivos
Precisão (verificação de que os valores e outros dados foram corretamente registados e mensurados)	Custos com pessoal	Definir a tolerância aceitável para a diferença entre a expectativa independente da despesa total com salários-base de funcionários no ano de 20XX e a despesa total efetivamente reconhecida nas demonstrações financeiras do ano de 20XX.  Desenvolver uma expectativa independente da despesa total com salários-base dos funcionários em ano de 20XX.  Determinar a despesa total com salários-base reconhecida nas demonstrações financeiras do ano de 20XX.  Calcular a diferença entre a expectativa independente e o valor registado.  Explicar a diferença que exceda a tolerância aceitável.

- e) A escolha dos procedimentos apropriados constitui uma questão de julgamento profissional, atendendo às circunstâncias. Os factores a considerar na determinação da combinação entre testes de detalhes e procedimentos analíticos incluem os seguintes:
- i. A natureza das transações e dos saldos em relação às afirmações envolvidas;
  - ii. A disponibilidade de dados históricos ou de outros critérios para uso nos procedimentos analíticos, podendo constituir uma área de preocupação quando não existam dados históricos disponíveis para o período em análise ou para o período anterior;
  - iii. A disponibilidade de registos necessários para testes de detalhes eficazes, bem como a natureza dos testes a que esses registos são suscetíveis.

5.116 Nas diferentes categorias de procedimentos de auditoria, conforme referido anteriormente, existem diversas técnicas para o planeamento e a execução desses procedimentos, designadamente: exame, indagação, recálculo, inspeção, confirmação de itens ou transações individuais e observações.

5.117 Ao planear cada “procedimento adicional de auditoria”, é importante indicar a asserção a testar, o procedimento de auditoria a aplicar e o objetivo do procedimento. Os passos na **Figura 12** abaixo podem ser seguidos para planear procedimentos adicionais de auditoria:

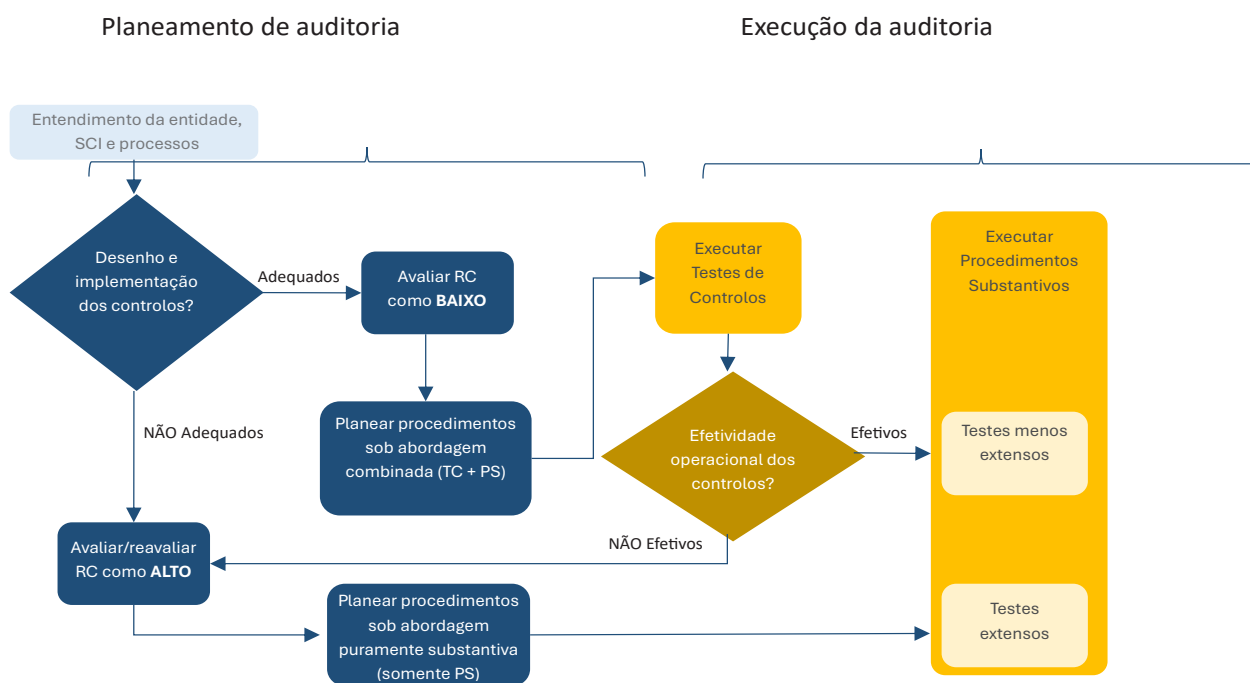
**Figura 12 - Abordagem sistemática para planear procedimentos de auditoria**



### PASSO 3: Formular procedimentos de auditoria

O passo seguinte consiste em planear o procedimento de auditoria apropriado para testar a afirmação e detetar distorções relevantes nas demonstrações financeiras decorrentes do risco identificado no passo 1. Os procedimentos de auditoria podem assumir a forma de teste de controlo ou de procedimentos substantivos.

A relação entre Testes de Controlos e Procedimentos Substantivos é demonstrada na ilustração abaixo:



5.118 A **Ilustração 16** apresenta a relação entre as afirmações, os riscos e os procedimentos de auditoria.

**Ilustração 16 – Afirmações, riscos e procedimentos de auditoria**

Afirmação nas demonstrações Financeiras	Precisão
<b>Saldo contabilístico</b>	Saldo final de Caixa e Banco
<b>Risco de distorção relevante</b>	Saldo final de Caixa e Banco incorreto
<b>Procedimento substantivo de auditoria</b>	Obter confirmações externas das instituições bancárias e comparar os saldos confirmados com os saldos registados no livro-caixa e refletidos nas demonstrações financeiras, a fim de verificar a sua concordância.

5.119 Ao planear os procedimentos de auditoria, os auditores podem considerar as sugestões apresentadas na **Ilustração 17**.

**Ilustração 17 - Considerações na formulação de procedimentos de auditoria**

#### Clareza na formulação dos procedimento de auditoria

Os procedimentos de auditoria devem ser formulados de modo a que um auditor menos experiente, ou um revisor da equipa de auditoria, consiga compreender claramente o que deve ser executado. Os procedimentos não devem ser redigidos de forma vaga como “Verificar as solicitações de custos de deslocação de funcionários”, pois tal não especifica o que deve ser verificado nessas solicitações. Por exemplo, uma solicitação de reembolso de despesa de deslocação pode

incluir diversos elementos, como datas, taxas de ajuda de custo, diárias, quilometragem relativa à utilização de viatura própria, despesas de transporte (pagamento de táxi), duração de deslocação, entre outros. Assim, o procedimento deve especificar claramente os aspetos a verificar.

**Indicação do objetivo do procedimento de auditoria**

Cada procedimento de auditoria deve ter um objetivo claro. No exemplo anterior, um procedimento formulado como “Verificar despesas de deslocação de funcionários” não indica a razão da verificação. Em alternativa, o procedimento pode ser formulado do seguinte modo, conferir os valores de ajudas de custo e diárias constantes das solicitações de reembolso de despesas de deslocação com as taxas aprovadas pelo governo, a fim de verificar a sua correta aplicação. Esta formulação orienta a execução do procedimento e explicita o seu objetivo.

**Qual é a afirmação que está a ser testada?**

Os procedimentos de auditoria devem testar as afirmações feitas nas demonstrações financeiras. Por outras palavras, a razão para realizar o procedimento de auditoria conforme indicado acima é testar a afirmação. No entanto, é importante que a equipa de auditoria entenda qual afirmação será testada antes de formular o procedimento de auditoria. Ainda usando o exemplo da deslocação, “(1) conferir os valores de ajudas de custo e diárias constantes das solicitações de reembolso de despesas de deslocação com as taxas aprovadas pelo governo (2) para garantir que a ajuda de custo/diária foi paga de acordo com essas taxas (3) irá confirmar a afirmação de precisão das despesas de deslocação nas demonstrações financeiras”.

[1] Procedimento de auditoria; [2] Objetivo do procedimento de auditoria; e [3] Afirmação. A existência desses três componentes garante a completude do procedimento de auditoria.

**Termos comumente usados na formulação dos procedimentos de auditoria**

As terminologias relacionadas à auditoria, como “conferir”, “totalizar” e “rastrear” podem ser usados na formulação de procedimentos de auditoria, como objetivo de os tornar mais específico.

A palavra “totalizar” significa somar uma lista — por exemplo, totalizar as despesas de deslocação refletidas nas demonstrações financeiras. As palavras “conferir” e “rastrear” significam comparar ou conciliar informações constantes de dois documentos/registos — por exemplo, conferir a solicitação de diárias apresentada por um funcionário com os valores aprovados pelo governo, ou rastrear as despesas totais de deslocação registadas nas demonstrações financeiras com base nas informações constantes do registo de deslocações, de modo a confirmar a sua precisão.

5.120 As orientações para a formulação de procedimentos de auditoria referidas anteriormente são corroboradas no **PTA 5.8**. A ISC ou os auditores podem adaptar essa metodologia para documentar procedimentos adicionais nos seus trabalhos de auditoria.

5.121 A fase de planeamento da auditoria das demonstrações financeiras termina com a definição dos procedimentos adicionais de auditoria, com base nos riscos de distorções relevantes identificados e avaliados ao nível das demonstrações financeiras e ao nível das afirmações. Contudo, os procedimentos definidos na fase de planeamento podem ser alterados durante a execução da auditoria, a medida que surgem novas circunstâncias ou situações não previstas. O planeamento da auditoria é um processo muito iterativo, devendo ser atualizado à medida que a auditoria progride.

## 5.19 Considerações de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Financeiras

5.122 A presente secção consolida a análise dos princípios relacionados com a consideração de leis e regulamentos numa auditoria de demonstrações financeiras, analisados no Capítulo 2 (ver Parágrafos 2.32 a 2.36) e descreve a metodologia aplicável a essa consideração.

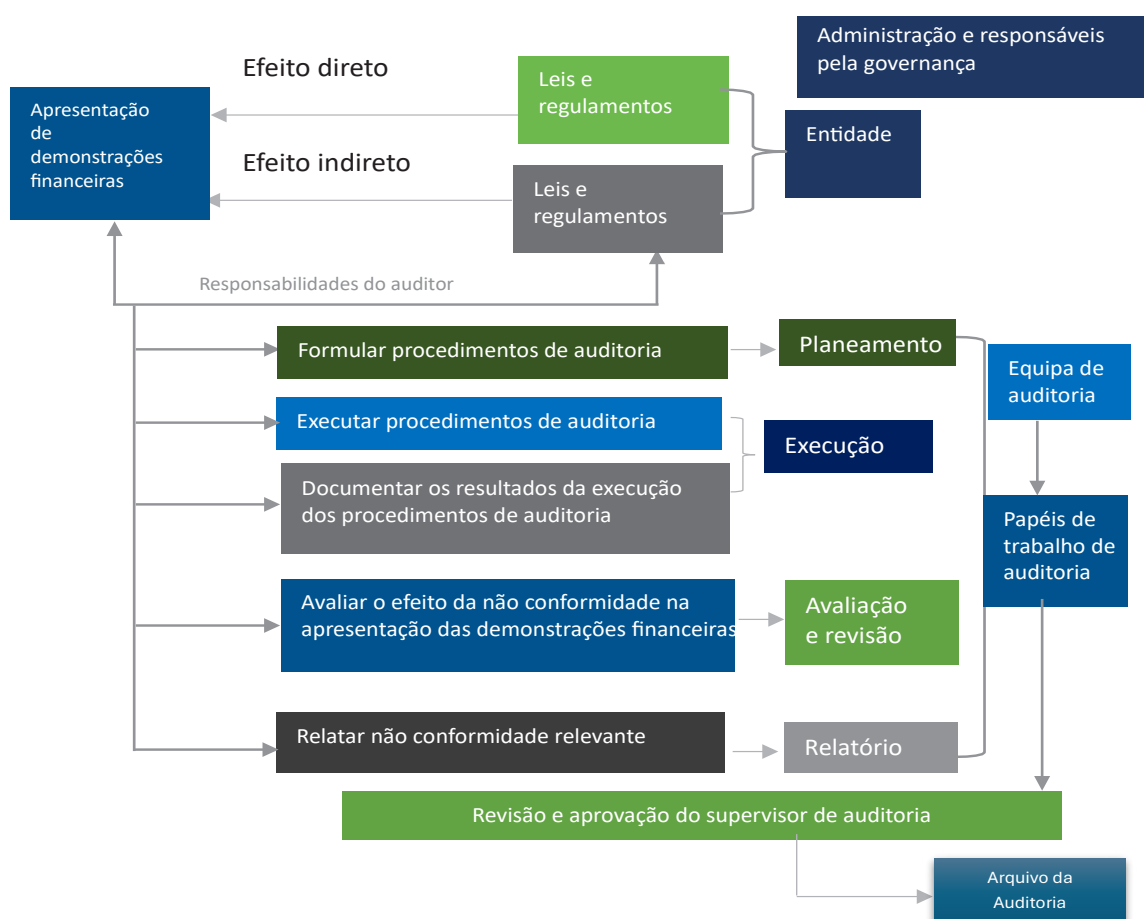
5.123 Ao considerar as leis e os regulamentos, os objetivos do auditor, de acordo com a *ISSAI 2250.11*, são:

- a) Obter evidências de auditoria apropriadas e suficientes quanto ao cumprimento das disposições legais e regulamentares geralmente reconhecidas como tendo efeito direto na determinação de valores e na divulgação das demonstrações financeiras.
- b) Executar procedimentos de auditoria específicos para ajudar a identificar casos de não conformidade com outras leis e regulamentos que possam ter um efeito relevante nas demonstrações financeiras.

c) Responder adequadamente quando for identificada uma não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos durante a auditoria.

5.124 Embora algumas das leis aplicáveis possam ter efeitos diretos na apresentação das demonstrações financeiras, noutros casos os efeitos podem ser indiretos. Em ambos os casos, a não conformidade pode ter um efeito relevante na apresentação das demonstrações financeiras. A **Figura 13** apresenta uma visão simplificada da forma como as leis e os regulamentos devem ser considerados pela equipa de auditoria na fase do planeamento e da execução da auditoria.

**Figura 13 - Consideração de leis e regulamentos durante o planeamento e a execução de uma auditoria de demonstrações financeiras**



5.125 É responsabilidade da administração e dos responsáveis pela governança assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas em conformidade com as disposições legais e regulamentares aplicáveis, incluindo as que determinam os valores apresentados e as divulgações nas demonstrações financeiras da entidade.

5.126 No âmbito da obtenção do entendimento da entidade, numa auditoria de demonstrações financeiras, a equipa de auditoria deve, na fase de planeamento, identificar as leis e regulamentos aplicáveis que afetem as operações da entidade. Para as entidades do setor público, tais leis e regulamentos podem incluir regulamentos ambientais, leis de finanças públicas, regulamentos financeiros, regime de contratação pública, legislação laboral, resoluções legislativas, entre outros.

5.127 Nas operações do setor público, especialmente ao nível governamental, os valores refletidos nas demonstrações financeiras podem basear-se em leis aprovadas pelo Poder Legislativo, como a lei orçamental, bem como em regulamentos e outros instrumentos normativos emitidos pelo governo.

A ERF aplicável, que serve de base à elaboração das demonstrações financeiras, pode igualmente decorrer de disposições legais e regulamentares, podendo estar a ter um efeito direto na determinação de valores e nas divulgações das demonstrações financeiras. A não conformidade com essas leis e regulamentos pode ter impactos significativos nas demonstrações financeiras, conforme demonstrado na **Ilustração 18**.

**Ilustração 18 - Não conformidade com regulamentos com efeito direto nas demonstrações financeiras**

Classe de transação	Regulamento financeiro do governo — viagens internacionais	Valor pago	Valor elegível conforme regras financeiras do governo (50% da diária)	Valor excedente pago
Viagens	Conforme a secção 9: "O trabalhador receberá 50% do subsídio diário, de acordo com a taxa aplicável ao país para o qual a viagem foi realizada, se a acomodação for fornecida pelo anfitrião."	UM 5.000	UM 2.500	UM 2.500

**Caso:** Um funcionário da entidade X realizou viagens de serviço ao exterior para participar num seminário sobre desafios e oportunidades na implementação das *IPSAS* na Administração Pública. O convite do organizador e anfitrião do seminário indicava que a acomodação durante todo o período seria suportada pelo anfitrião. O seminário teve a duração de cinco dias e foi realizado num país estrangeiro. A taxa de subsídio diário aplicável ao funcionário do governo que participou no seminário, conforme o anexo 9 do regulamento financeiro do país de origem, é de UM 1.000 por dia, sendo reduzida em 50% caso a acomodação for fornecida pelo anfitrião.

**Facto:** A Secção 9 do regulamento financeiro do governo determina o valor do subsídio diário a pagar a um funcionário por cinco dias de participação num seminário num país estrangeiro, que seria, com a redução de 50%, UM 2.500. No entanto, o funcionário recebeu UM 5.000, contrariando a Secção 9 do regulamento, tratando-se, portanto, de um caso de não conformidade com essa disposição. Neste caso, presume-se que o valor excedente de UM 2.500 pago ao funcionário terá um efeito relevante nas demonstrações financeiras. Contudo, em termos reais, a existência ou não de um efeito relevante dependerá da materialidade deefinida para a classe de *Despesas Deslocações*.

5.128 A entidade está igualmente sujeita ao cumprimento de outras leis e regulamentos no âmbito das suas operações correntes, como as leis ambientais, a legislação laboral e entre outras, que não têm efeito direto na determinação de valores e nas divulgações das demonstrações financeiras. No entanto, a não conformidade com essas leis e regulamentos pode ter um efeito relevante nas demonstrações financeiras. Por exemplo, a violação de disposição de legislação ambiental pode dar origem à aplicação de multas e penalidades, com impacto relevante nas demonstrações financeiras. Ver **Ilustração 19** a seguir.

**Ilustração 19 - Não conformidade com regulamentos com efeito indireto nas demonstrações financeiras**

Classe de transação	Secção da Lei de Gestão de Resíduos Sólidos da Autoridade Ambiental	Valor das multas e penalidades
Diversos (Multas e Penalidades)	A Secção 55 estabelece: "O despejo de resíduos sólidos em áreas diferentes das designadas resultará em multas e penalidades prescritas pela Autoridade Ambiental".	UM 50.000

Classe de transação	Secção da Lei de Gestão de Resíduos Sólidos da Autoridade Ambiental	Valor das multas e penalidades
<p><b>Caso:</b> No decurso de uma de monitorização rotineira de escritórios e locais públicos, realizada por agentes ambientais da Autoridade Ambiental durante o ano, observou-se que a entidade X havia depositado resíduos eletrónicos em local não autorizado, concretamente de outro lado da via pública, a cerca de 100 metros das suas instalações, em vez e os encaminhar para a área designada, situada a aproximadamente de 20 quilómetros da cidade. Em consequência, a entidade X foi sancionada pela violação da Secção 55 da Lei de Gestão de Resíduos Sólidos, tendo sido notificada para proceder ao pagamento de multa no montante de UM 50.000 à Autoridade Ambiental até 31 de julho de 2018. A notificação estabelecia ainda que, em caso de incumprimento do prazo fixado, o montante em dívida seria acrescido de juros de 15% ao ano. A taxa aplicada para o cálculo da penalidade encontrava-se conforme com a tabela de multas e penalidades aprovada pela Autoridade Ambiental em 2014. Em cumprimento da referida notificação, a entidade X procedeu ao pagamento de multa, através do cheque bancário n.º 000100, datado de 25 de julho de 2018, no montante de UM 50.000, a favor da Autoridade Ambiental. O referido montante foi registado na conta Diversos — Multas e penalidades.</p>		
<p><b>Facto:</b> O pagamento de UM 50.000 à Autoridade Ambiental, registado na conta Diversos - Multas e penalidades, não corresponde a uma despesa incorrida no âmbito normal das atividades da entidade X, tendo resultado de uma violação de disposições legais.</p> <p>Este pagamento pode assumir relevância material nas demonstrações financeiras, quer em termos quantitativos, a aferir por referência ao nível de materialidade definido na fase de planeamento da auditoria, quer em termos qualitativos, atendendo à natureza da infração.</p> <p>Com efeito, embora a legislação ambiental não tenha, em si mesma, um efeito direto na apresentação das demonstrações financeiras, a respetiva violação — isto é, a não conformidade — pode produzir efeitos relevantes no relato financeiro, conforme ilustrado no presente caso.</p>		

5.129 Relativamente às leis e regulamentos com efeito direto na determinação de valores e nas divulgações das demonstrações financeiras, como as normas do Ministério das Finanças, a equipa de auditoria deve obter prova/evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto à conformidade, conforme exemplificado anteriormente na **Ilustração 18**.

5.130 A equipa de auditoria deve planear e executar procedimentos destinados a obter evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto à conformidade com leis e regulamentos. Esses procedimentos podem incluir indagações junto da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, bem como a inspeção de documentos internos e externos à entidade. Por exemplo, conforme a **Ilustração 19**, podem ser obtidos documentos junto da Autoridade Ambiental competente para verificar a conformidade com a legislação ambiental aplicável. O procedimento de auditoria aplicável no caso apresentado na **Ilustração 18** pode ser concebido conforme apresentado nesta **Ilustração 20**.

**Ilustração 20 - Procedimentos de auditoria para detetar a não conformidade com leis e regulamentos**

Classe de transação	Afirmação nas demonstrações financeiras	Procedimentos de auditoria	Conclusão
Viagens (viagem internacional)	Precisão	Extraír do registo de viagens cinco amostras de viagens de funcionários ao exterior e conferir se os subsídios diários pagos estão de acordo com as taxas prescritas na Secção 9 das regras de viagens ao exterior estabelecidas pelo Ministério das Finanças.	De cinco amostras testadas, foi detetado um pagamento excedente de UM 2.500 a um funcionário. As despesas de deslocação nas demonstrações financeiras encontram-se sobreavaliadas nesse montante.

Classe de transação	Afirmação nas demonstrações financeiras	Procedimentos de auditoria	Conclusão
<b>Objetivo:</b> O objetivo da realização deste procedimento consiste em verificar se os pagamentos de deslocação ao exterior foram efetuados em conformidade com as regras definidas pelo Governo. A execução deste procedimento, permite aferir a precisão das despesas registadas nas demonstrações financeiras relativamente às deslocações ao exterior. Compete ainda a administração assegurar que as despesas incorridas se encontram em conformidade com as normas emitidas pelo Governo.			
<b>Evidências:</b> As evidências da auditoria inclui: o procedimento de auditoria e o papel de trabalho com o registo da sua execução; a conclusão do procedimento de auditoria realizado; os extratos da Cláusula 9 e do Anexo 9 das Normas do Governo; e o extrato impresso de cinco amostras de deslocações ao exterior de cinco funcionários, gerados a partir do sistema contabilístico da entidade.			

### Testes de Lançamentos Contabilísticos

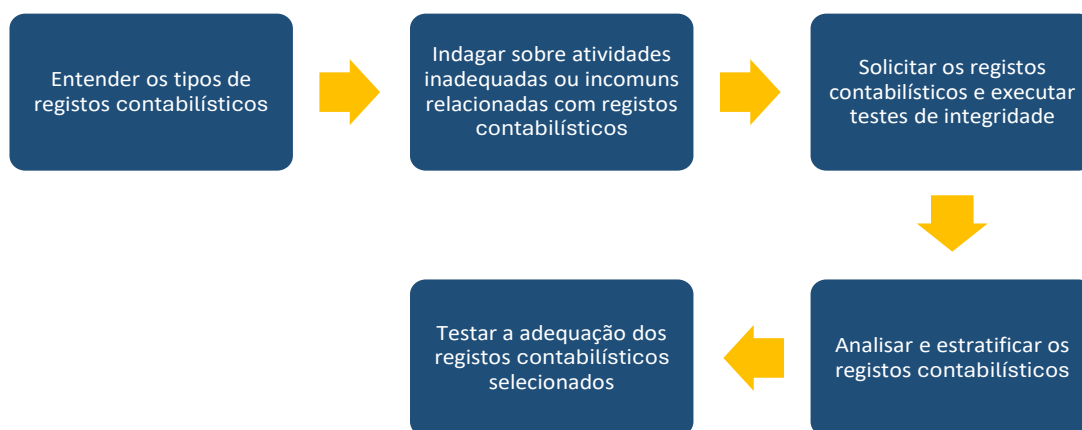
O teste dos lançamentos contabilísticos constituir uma das áreas relevantes a integrar nos procedimentos de auditoria, em particular na identificação e respostas a riscos relacionados com fraude. Os requisitos relevantes das *ISSAI* aplicáveis a este procedimento são apresentados seguidamente:

O parágrafo 33(a) da *ISSAI* 2240 estabelece que, independentemente da avaliação dos riscos de burla dos controlos pela administração, o auditor deve planear e executar procedimentos de auditoria para testar a adequação dos lançamentos contabilísticos registados no livro-razão geral e de outros ajustamentos efetuados na elaboração das demonstrações financeiras. Ao planear e executar tais procedimentos, o auditor deve:

- a. Efetuar indagações junto dos indivíduos envolvidos no processo de relatório financeiro sobre atividades inadequadas ou incomuns relacionadas ao processamento de lançamentos contabilísticos e outros ajustamentos;
- b. Selecionar lançamentos contabilísticos e outros ajustamentos efetuados no final de um período de relatório; e
- c. Considerar a necessidade de testar lançamentos contabilísticos e outros ajustamentos ao longo do período.

O parágrafo 26(a)(ii) da *ISSAI* 2315 exige a obtenção do entendimento dos controlos sobre os lançamentos contabilísticos, incluindo os lançamentos não padronizados utilizados para registar transações não recorrentes ou incomuns, bem como ajustamentos.

O parágrafo 20(b) da *ISSAI* 2330 exige o exame de lançamentos contabilísticos relevantes e outros ajustamentos efetuados durante o processo de elaboração das demonstrações financeiras como parte dos procedimentos substantivos.

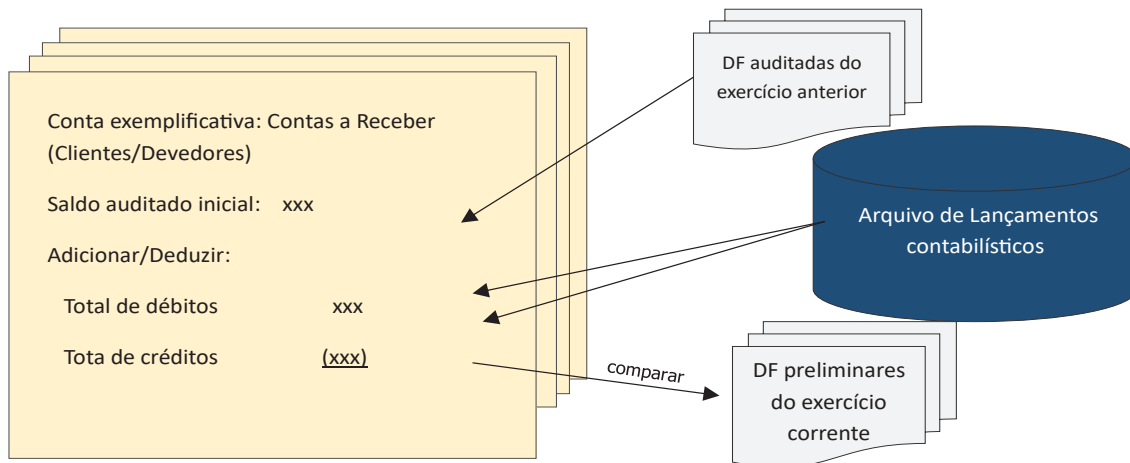


1. Obter entendimento dos diferentes tipos de lançamentos contabilísticos no processo de relatório financeiro da entidade auditada. Por exemplo, entidades auditadas que utilizam sistemas de TI podem ter tantos lançamentos gerados automaticamente pelo sistema como lançamentos manuais. É igualmente importante entender os diferentes lançamentos contabilísticos para registar transações rotineiras e não rotineiras. Tal permitirá a equipa de auditoria a definir a população a testar ou a necessidade de proceder a sua estratificação, aquando da selecção dos itens.

Para cada tipo de lançamento contabilístico, a equipa de auditoria deve entender a forma como o lançamento é processado, incluindo os controlos associados aos lançamentos contabilísticos, e os indivíduos envolvidos. O conhecimento desses aspetos permitirá identificar áreas específicas de risco.

2. Efetuar indagações junto dos indivíduos envolvidos no processo de relatório financeiro sobre atividades inadequadas ou incomuns relacionadas com o processamento de lançamentos contabilísticos e outros ajustamentos, quando aplicável.
3. Solicitar o ficheiro completo de dados de lançamentos contabilísticos e, antes de executar qualquer teste específico, verificar se esses lançamentos estão completos, abrangendo todas as transações ocorridas durante o período e que concorrem para a formação dos saldos finais, incluindo atributos relevantes de cada lançamento (por exemplo, identificação do responsável pelo registo, datas, aprovação). Tal verificação pode ser efetuada através de ferramentas de análise de dados ou de folhas de cálculo. No entanto, a verificação da integridade dos lançamentos contabilísticos pode revelar-se mais difícil quando a entidade auditada recorre a lançamentos manuais.

Quando os saldos finais de período não conciliam com os saldos recalculados usando os saldos auditados no início do período, ajustados pelo total de transações ocorridas durante o período, a equipa de auditoria deveria investigar as diferenças e efetuar indagações junto da administração. A verificação da correção, integridade e fiabilidade dos dados dos lançamentos contabilísticos é essencial, na medida em que condiciona a eficácia do teste de lançamentos contabilísticos. Entre outras causas, as diferenças podem ser resultar de erros de transposição ou de digitação no registo (por exemplo, a diferença é divisível por 3 ou 9 sem deixar resto).



4. Após garantir a integridade dos dados dos lançamentos contabilísticos, a equipa de auditoria deve realizar análises com vista a identificar lançamentos com maior probabilidade de serem fraudulentos ou erróneos, relativamente aos quais o foco dos testes poderá ser definido. O entendimento obtido no primeiro passo (n.º 1) contribuirá para a definição dos critérios ou limites a utilizar nessa análise designadamente na estratificação. Exemplos de factores a considerar na análise e no agrupamentos/estratificação dos lançamentos contabilísticos incluem:

- a) Tipos de lançamentos contabilísticos (por exemplo, rotineiros, não rotineiros);
- b) Lançamentos contabilísticos efetuados próximo do final do período de relatório (por exemplo, lançamentos efetuados uma semana antes e após o final do período de relatório);
- c) Ajustamentos de fim do período;
- d) Lançamentos contabilísticos preparados/aprovados por indivíduos que em circunstâncias normais, não se espera que estejam envolvidos no processo de registo ou aprovação;
- e) Lançamentos contabilísticos que excedem o limite definido para teste;
- f) Lançamentos contabilísticos que são registados em dia incomum (por exemplo, fim de semana ou feriados);
- g) Lançamentos contabilísticos com valores expressos em milhares ou milhões exatos, ou em números redondos com finais repetidos;
- h) Lançamentos contabilísticos registados em frequência incomum (por exemplo, podendo a administração, tendo conhecimento dos limites utilizados nos testes, fracionar determinadas transações em várias operações);
- i) Lançamentos contabilísticos com descrição incomum (por exemplo, registado por instrução de (...)) ou sem descrição ou com descrição pouco clara;
- j) Lançamentos contabilísticos com combinações incomuns de débito e crédito.

O resultado da análise e da estratificação fornecerá à equipa de auditoria informação relevante para a definição da estratégia de seleção de itens a testar (por exemplo, número de itens a selecionar e método de seleção a aplicar).

5. Selecionar itens e testar a adequação dos lançamentos contabilísticos. A equipa de auditoria considerar risco e a materialidade na seleção dos itens da amostra, devendo esta basear-se na regulamentação da amostragem da ISC. A equipa de auditoria deverá ainda introduzir um elemento de imprevisibilidade na seleção. Por exemplo, embora o foco possa incidir em áreas de maior risco identificadas na estratificação anterior, a seleção aleatória pode igualmente ser aplicada em lançamentos contabilísticos correntes (isto é, sem critérios específicos de seleção). O foco do procedimento aplicado a cada item selecionado inclui testar:

- a) A adequação da documentação de suporte;
- b) A existência de autorização apropriada;

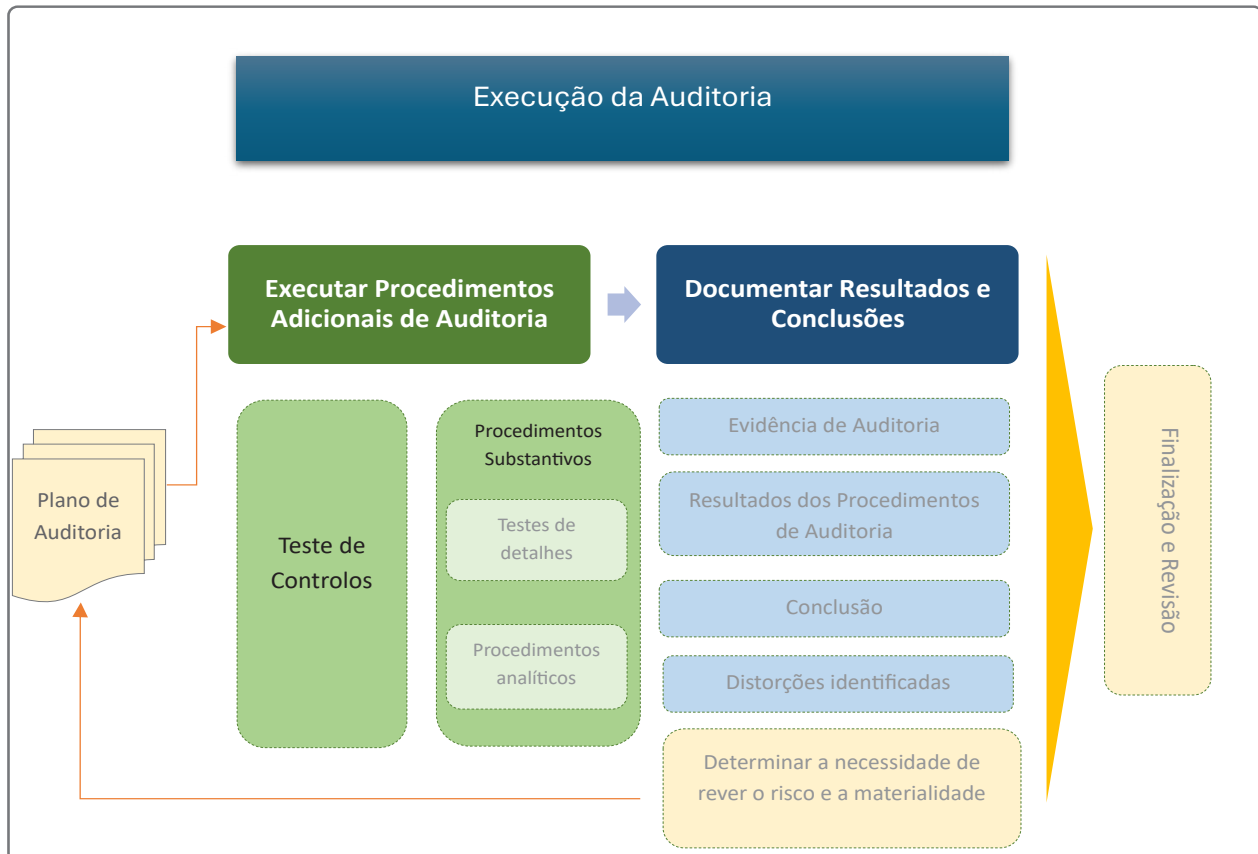
- c) A correção contabilística com base na substância das transações; e
- d) A correção do registo.

## Capítulo 6 – Execução da Auditoria

6.1 A fase de execução de uma auditoria abrange a execução dos procedimentos de auditoria e a recolha de evidência de auditoria. A **Figura 14** apresenta uma visão simplificada desta fase de execução do processo de auditoria financeira.

**Figura 14 - Fase de execução da auditoria (Execução de procedimentos de auditoria e recolha de evidências de auditoria)**

Enquadramento geral da fase de execução da auditoria



### 6.1 Execução de Procedimentos Adicionais de Auditoria e Documentação de sua Conclusão

6.2 A equipa de auditoria executa procedimentos de auditoria com vista a obtenção de provas/evidências de auditoria, a qual constitui a base da sua conclusão. Enquanto a suficiência está relacionada com a quantidade de provas/evidências de auditoria, a adequação refere-se à qualidade dessas provas/evidências, em termos de relevância e fiabilidade.

6.3 Após executar os procedimentos de auditoria, a equipa de auditoria deve documentar as respetivas conclusões indicando se os objetivos dos procedimentos de auditoria foram atingidos. A documentação das conclusões assegura igualmente que os procedimentos de auditoria planeados foram efetivamente executados, constituindo essa documentação prova/evidência de auditoria. Em outras palavras, quando devidamente documentadas, as conclusões evidenciam a execução dos procedimentos de auditoria.

**Ilustração 21 - A importância de documentar a conclusão dos procedimentos de auditoria executados**

*Em 2014, a ISC ABC (situação real) contratou uma equipa da ISC XYZ de outro país para realizar a avaliação de seu SAI-PMF (equivalente, no Brasil, ao Marco de Medição de Desempenho (MMD-TC). Ao rever o arquivo de auditoria de uma auditoria financeira realizada em 2013, a equipa de avaliação constatou que a equipa de auditoria havia planeado os procedimentos de auditoria com base nos riscos avaliados de distorção relevante, conforme documentado no planeamento da auditoria. No entanto, a equipa de avaliação não encontrou qualquer evidência da execução dos procedimentos de auditoria pelos auditores, uma vez que não foram registadas conclusões relativamente a cada procedimento de auditoria planeado. A equipa de avaliação entrevistou a equipa de auditoria para confirmar se os referidos procedimentos de auditoria, tinham sido executados tendo de estar respondido afirmativamente, indicando que os procedimentos foram executados conforme planeado. Quando questionados sobre o registo das conclusões, a equipa da auditoria informou que as conclusões relativas a cada procedimento não haviam sido registadas. A equipa da auditoria alegou que as provas/evidências de auditoria foram consideradas como a sua conclusão. Como resultado, a classificação atribuída foi muito baixa, no âmbito do domínio C do relatório de avaliação do SAI-PMF.*

Considerando o exemplo acima, verifica-se que é crucial que os auditores documentem as conclusões dos procedimentos de auditoria executados, independentemente de os procedimentos terem gerado constatações de auditoria relativas a desvios face aos critérios (conclusão negativa) ou não (conclusão positiva).

- 6.4 Com referência à **Ilustração 11** do Capítulo 5, uma das atividades de controlo implementadas pela entidade para verificar a exatidão das taxas aplicadas às despesas de viagem consistia na verificação independente dos dados constantes das solicitações de reembolso/pagamento de despesas de deslocação processadas pelo funcionário. Com base na **Ilustração 11**, foi apresentado uma forma possível de a equipa da auditoria documentar a conclusão, quanto a **Ilustração 22** apresenta a forma de documentar a conclusão resultante da realização dos testes de controlo.

**Ilustração 22 - Documentação da conclusão do teste de controlo**

<b>Risco</b>	Despesas de viagem de funcionários serem pagas com taxas incorretas.
<b>Atividade de controlo</b>	Verificação independente de aplicação das taxas estabelecidas (e.g., taxas de reembolso/pagamento de despesas de deslocação aprovados pelo governo) às solicitações de deslocações processadas por um funcionário.
<b>Procedimento de teste de controlo</b>	Inspeccionar solicitações de reembolso/pagamento de despesas de viagem de funcionários, com vista a obtenção de evidências da realização de verificação independente.
<b>Conclusão</b>	<i>Conclusão positiva: É realizada uma verificação independente é realizada por pessoal designado pela entidade. Os controlos internos funcionam de forma eficaz.</i>
	<i>Conclusão negativa: Não é realizada uma verificação independente das taxas aplicadas aos reembolsos/pagamentos de despesas de viagem.</i>
<b>Afirmação na demonstração financeira</b>	Precisão (verificar se as taxas de reembolso/pagamento de despesas de viagem foram aplicadas corretamente).

*Observação: A conclusão pode assumir dois tipos. A **conclusão positiva** ocorre quando as atividades de controlo funcionam de forma eficaz, enquanto a **conclusão negativa** ocorre quando as atividades de controlo não funcionam de forma eficaz. A **conclusão negativa** conduz, assim, à formulação de conclusões e recomendações de auditoria a comunicar à administração e aos responsáveis pela governança.*

- 6.5 Após realização dos testes de controlo, a equipa de auditoria deve registar as conclusões no **PTA 6.1**, a qual será assinada pelo revisor após a verificação de que os procedimentos de teste de controlo foram executados corretamente.
- 6.6 Ao aplicar as *ISSA*s de auditoria financeira, os auditores devem entender os controlos internos da entidade auditada que sejam relevantes para a elaboração das demonstrações financeiras. No mínimo, os auditores devem avaliar o desenho e a implementação dos controlos internos identificados nos processos que possam ter um efeito relevante nas demonstrações financeiras, durante a fase de planeamento. Isso significa que identificar esses controlos internos e avaliar se foram adequadamente concebidos para mitigar eficazmente os riscos a serem tratados. Significa igualmente avaliar se os controlos internos foram efetivamente implementados (isto é, se estão a ser executados em prática). Tal é necessário porque controlos internos deficientemente concebidos ou com falhas na sua implementação podem dar origem a riscos de distorções relevantes nas demonstrações financeiras. A avaliação do desenho e da implementação dos controlos internos pode ser documentada no **PTA 5.5**. Os auditores devem adicionalmente testar a eficácia operacional dos controlos internos quando considere que essa constitui a resposta de auditoria adequada a um risco identificado, ou quando não seja possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente através de outros procedimentos de auditoria executados. Testar a eficácia operacional significa verificar a aplicação do controlo, de modo a assegurar que este está a ser executado de forma eficaz pela entidade auditada.
- 6.7 O **PTA 6.1** sugere a forma como a equipa de auditoria pode executar procedimentos para testar a eficácia operacional dos controlos e pode documentar os procedimentos executados e as conclusões a que chegou.
- 6.8 Independentemente de realizar testes de controlo e de chegar a uma conclusão sobre a eficácia operacional dos controlos internos, a equipa de auditoria deve executar procedimentos substantivos para componentes, classes de transações significativas, saldos contabilísticos ou divulgações, porque a avaliação de riscos da equipa de auditoria é baseada em julgamento e pode não ser suficientemente precisa para identificar todos os riscos de distorção relevante. Além disso, existem limitações inerentes ao controlo interno, incluindo o risco de serem contornados pela administração, a possibilidade de erro humano e o efeito de alterações nos sistemas.
- 6.9 A *ISSAI* 2330.6 exige que o auditor planeie e execute procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, o período e extensão se baseiam nos riscos avaliados de distorção relevante ao nível da afirmação e lhes respondem. O exemplo de reembolso de despesas de viagem apresentado na **Ilustração 23** indica como o auditor pode documentar a conclusão alcançada mediante execução de procedimentos substantivos de auditoria, e como eles abordam os riscos e as afirmações de auditoria identificadas.

**Ilustração 23 - Documentação da conclusão dos procedimentos substantivos de auditoria**

<b>Risco</b>	Despesas de viagem de funcionários serem pagas com taxas incorretas.
<b>Atividade de controlo</b>	Verificação independente de aplicação das taxas estabelecidas (e.g., taxas de reembolso/pagamento de despesas de viagem aprovadas pelo governo) para solicitações de viagens processadas por um funcionário.
<b>Procedimento de teste de controlo</b>	Inspecionar solicitações de reembolso/pagamento de despesas de viagem de funcionários com vista a obtenção de provas/evidências da realização de verificação independente.
<b>Procedimentos substantivos de auditoria (testes de detalhes)</b>	Obter cópias das taxas estabelecidas (e.g., taxas de reembolso/pagamento de despesas de viagem aprovadas pelo governo) e compará-la com as taxas aplicadas nos reembolsos de viagem de funcionários.
<b>Conclusão</b>	<b>Conclusão positiva:</b> <i>As taxas aplicadas no reembolso/pagamento de despesas de viagem de funcionários estão de acordo com as taxas estabelecidas (taxas de despesas de viagem aprovadas pelo governo).</i>

	<b>Conclusão negativa:</b> As taxas aplicadas no reembolso/pagamento de despesas de viagem de funcionários não estão de acordo com as taxas estabelecidas (taxas de despesas de viagem aprovadas pelo governo). Foi identificada uma diferença de XX entre os valores registados.
Afirmação na demonstração financeira	Precisão (verificar se as taxas de reembolso/pagamento de despesas de viagem foram aplicadas corretamente).

Observação: A conclusão pode assumir dois tipos. A **conclusão positiva** ocorre quando as taxas de despesas de viagem dos dois registos coincidem. A **conclusão negativa** ocorre quando existem diferenças originando distorções nas demonstrações financeiras. A **conclusão negativa**, dependendo do nível de materialidade, pode afetar a opinião a equipa de auditoria sobre as demonstrações financeiras.

6.10 A equipa de auditoria deve executar procedimentos substantivos de auditoria para obter prova/evidência de auditoria apropriada e suficiente. A forma como a equipa pode executar e documentar os procedimentos substantivos de auditoria é sugerida no **PTA 6.2**.

6.11 Certas condições ou circunstâncias podem indicar a possibilidade de distorções relevantes. Os exemplos incluem:

- a) Procedimentos analíticos que revelem diferenças significativas em relação às expetativas (ver abaixo);
- b) Diferenças significativas entre a conciliação de uma conta contabilística e os registos subsidiários, ou entre uma contagem física e a conta contabilística relacionada;
- c) Solicitações de confirmação que revelem diferenças significativas ou gerem menos respostas do que o esperado;
- d) Transações selecionadas para testes que não estão suportadas por documentação adequada ou que não foram devidamente autorizadas;
- e) Registos ou documentos de suporte que deveriam estar prontamente disponíveis, mas que não tenham sido prontamente apresentados quando solicitados; e
- f) Testes de auditoria que detetem erros que aparentemente eram conhecidos pelo pessoal da entidade, mas não foram voluntariamente revelados ao auditor.

6.12 Quando as condições ou circunstâncias acima se verificam, os procedimentos substantivos originalmente planeados podem não ser suficientes para detetar distorções relevantes que possam ter ocorrido. A equipa de auditoria deve considerar se a avaliação inicial dos riscos de distorções relevantes e os testes substantivos planeados continuam a ser apropriados. Se necessário, devem ser realizados testes substantivos adicionais para determinar se ocorreram distorções relevantes e para quantificar o valor dessas distorções. A escolha dos procedimentos apropriados, incluindo a extensão da realização de uma combinação de procedimentos analíticos e testes de detalhes, é uma questão de julgamento profissional.

## 6.2 Confirmações Externas

6.13 A confirmação externa é um teste substantivo de detalhes que envolve a obtenção de informações diretamente de terceiros. Portanto, este tipo de procedimento de auditoria produz prova/evidência de auditoria muito fiável. A confirmação externa consiste numa resposta escrita dirigida diretamente à equipa de auditoria por uma terceira parte, em formato impresso, eletrónico, ou por outros meios.

6.14 Os procedimentos de confirmação externa para a obtenção de prova/evidência de auditoria são orientados pela *ISSAI 2505*, a qual prevê, entre outras orientações, que informações corroborativas obtidas de fontes independentes da entidade podem aumentar a segurança que o auditor obtém da evidência contida nos registos contabilísticos, ou de representações feitas pela administração.

6.15 No setor público, as confirmações externas podem ser usadas para obter prova/evidência sobre saldos bancários, contas a pagar e a receber (áreas comuns).

- 6.16 A confirmação de terceiros é um procedimento de auditoria importante, uma vez que a prova/evidência de auditoria obtida de fontes independentes externas à entidade pode fornecer um maior grau de fiabilidade do que a prova/evidência obtida exclusivamente dentro da entidade.
- 6.17 A equipa de auditoria exerça controlos com vista a obter segurança razoável de que as solicitações de confirmação são dirigidas aos terceiros selecionados. Isso requer os seguintes:
- a) Controlo sobre a preparação e o envio das solicitações (seja por entrega pessoal, por correio, fax ou *e-mail*);
  - b) Investigação das razões para envio de solicitações a indivíduos específicos dentro de uma entidade;
  - c) Envio das solicitações em envelopes contendo o endereço da equipa de auditoria como remetente, para que quaisquer envios não entregues possam ser devolvidos à equipa da auditoria para eventual redirecionamento;
  - d) Investigação de solicitações não entregues; e
  - e) Atenção a respostas que apresentem semelhanças suspeitas, por exemplo, mesma caligrafia, mesmo endereço, entre outros.
- 6.18 A confirmação externa pode assumir a forma positiva ou negativa. A diferença entre ambas reside no conteúdo da carta de confirmação e nas instruções relativas a forma de resposta do terceiro. Modelos de cartas de confirmação positiva e negativa são disponibilizados nos **PTA 6.3** e **PTA 6.4**.
- 6.19 A solicitação de confirmação positiva exige que o destinatário responda à equipa de auditoria em todos os casos, independentemente de concordar ou de discordar do valor do saldo indicado na solicitação. A equipa de auditoria pode também optar por não incluir o valor ou outras informações na solicitação (confirmação em branco), solicitando à outra parte que o preencha o valor ou forneça as informações necessárias. As respostas a confirmações positivas tendem a fornecer prova/evidência de auditoria mais fiável. Por sua vez, a solicitação de confirmação negativa exige resposta apenas nos casos em que o destinatário discorde do valor do saldo indicado.
- 6.20 As exceções identificadas nas confirmações podem ser submetidas à administração da entidade para análise após a equipa de auditoria assegurar o seu controlo sobre as respostas recebidas, designadamente através de conservação de cópias ou de outros registos das respostas. Caso a entidade proceda à investigação dessas exceções, a equipa de auditoria devem inspecionar, pelo menos com base em testes, a prova/evidência que suporte e reconcilia as diferenças identificadas.
- 6.21 A equipa de auditoria deve avaliar se exceções significativas e/ou frequentemente recorrentes podem indicar a existência de um padrão de erros nas contas não confirmadas. Deve igualmente exercer ceticismo profissional ao analisar respostas incomuns ou inesperadas a pedidos de confirmação (por exemplo, variações significativas no número ou tempestividade das respostas face a auditorias anteriores), bem como a ausência de resposta quando esta seria expectável. Essas circunstâncias podem indicar riscos de distorção relevante decorrentes de fraude não anteriormente identificados.
- 6.22 Quando a equipa de auditoria não obtém respostas a pedidos de confirmação, a equipa de auditoria deve realizar procedimentos de auditoria alternativos relativamente às entidades que não responderam de forma obter a prova/evidência de auditoria apropriada e suficiente e a reduzir os riscos de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. A natureza dos procedimentos alternativos a aplicar varia consoante a conta e a afirmação em causa. A equipa de auditoria deve aplicar esses procedimentos a cada um dos itens que compõem o saldo total das confirmações de não obtidas.
- 6.23 Um dos exemplos mais comuns de procedimentos de confirmação é a confirmação de saldos bancários. O auditor confirma os saldos no final do período através de correspondência direta com todas as instituições bancárias junto das quais a entidade manteve contas durante o período. Estes fornecem evidência de auditoria de que os saldos apresentados no Balanço ou na Demonstração de Recebimentos e Pagamentos existem à data de relato e pertencem à entidade.

6.24 Os pedidos de confirmação bancária solicitam às instituições financeiras a prestação de uma confirmação independente dos saldos das contas da entidade, bem como de outras informações mantidas em nome do cliente, incluindo títulos, instrumentos de gestão de tesouraria e documentação relevante. As informações constantes das confirmações referem-se, em regra, a operações bancárias correntes. Um exemplo de solicitação de confirmação bancária é apresentado no **PTA 6.5**.

### 6.3 Procedimentos Analíticos

6.25 “Procedimentos analíticos” correspondem a avaliações de informações contabilísticas através da análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Procedimentos analíticos compreendem, também, a análise de flutuações ou relações identificadas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente dos valores esperados (*ISSAI* 2520.4). É obrigatório que os auditores executem procedimentos analíticos nas fases de planeamento e conclusão da auditoria.

6.26 Os procedimentos analíticos podem ser usados para os seguintes fins:

- a) Como parte dos procedimentos de avaliação de risco (*ISSAI* 2315);
- b) Como procedimento substantivo (*ISSAI* 2520); e
- c) Como uma revisão geral das demonstrações financeiras (*ISSAI* 2520).

6.27 Os procedimentos analíticos executados durante o planeamento da auditoria e na revisão geral das demonstrações financeiras geralmente consistem em métodos relativamente simples, aplicados em níveis agregados, tais como saldos das demonstrações financeiras. Já os realizados como procedimentos substantivos (procedimentos analíticos substantivos) podem incluir análises de maior precisão, dependendo da eficácia e eficiência desses testes em relação a outros procedimentos de auditoria.

6.28 A *ISSAI* 2520 fornece orientações para a execução de procedimentos analíticos como procedimentos substantivos de auditoria. Ao realizar procedimentos analíticos, quer como procedimentos substantivos, quer para auxiliar na formação de uma conclusão geral, os auditores do setor público podem também considerar as seguintes relações:

- a) Comparações:
  - i. Despesas em comparação com o orçamento ou dotações;
  - ii. Pagamentos de benefícios, como pensões alimentícias e outras pensões em comparação com informações demográficas;
  - iii. Receitas fiscais em comparação com informações demográficas ou condições económicas ou indicadores;
  - iv. Juros como percentagem da dívida nacional em comparação com às taxas oficiais de empréstimos;
  - v. Resultados realizados em comparação com às despesas, quando as informações sobre o desempenho são incluídas como parte das demonstrações financeiras; e
  - vi. Subsídios governamentais para o desenvolvimento económico e social, como subsídios para agricultores de baixo rendimento e subsídios para a construção de escolas, em comparação com indicadores económicos e demográficos.
- b) Prova de total, ou seja, quando o auditor estima o valor de um saldo e o compara com o saldo divulgado; e
- c) Consideração de relações, por exemplo, custos com pessoal e número de trabalhadores/empregados.

6.29 Ao planear procedimentos analíticos como testes substantivos, a equipa de auditoria deve considerar o valor da diferença que pode ser aceite em relação à expectativa, sem necessidade de investigação adicional. O nível de segurança desejado dos procedimentos analíticos é afetado pelos seguintes factores:

**a) Natureza do saldo contabilístico ou da afirmação**

Os procedimentos analíticos podem ser testes eficazes e eficientes para saldos de contas ou afirmações asserções, quando potenciais distorções não sejam aparentes a partir do exame da prova/evidência detalhada ou quando essa prova/evidência não esteja prontamente disponível.

**b) Plausibilidade e previsibilidade da relação**

É necessário que haja um elevado nível de previsibilidade na utilização de procedimentos analíticos substantivos para abordar riscos ao nível de afirmações. Se a previsibilidade for baixa, esses procedimentos de auditoria podem se tornar ineficazes e não relevantes.

As relações que envolvem contas de resultados tendem a ser mais previsíveis do que as que envolvem contas de balanço, uma vez que as primeiras refletem transações ao longo de um período, ao passo que as contas de balanço representam valores num determinado momento. As relações que envolvem transações sujeitas à discricionariedade da administração são às vezes menos previsíveis.

**c) Disponibilidade de dados**

Os dados podem ou não estar prontamente disponíveis para a formulação de expectativas relativas a saldos contabilísticos ou afirmações.

**d) Fiabilidade dos dados**

Alguns dos factores que influenciam as considerações da equipa de auditoria sobre a fiabilidade dos dados para fins de cumprimento dos objetivos da auditoria, incluem:

- i. Se os dados foram obtidos de fontes independentes externas à entidade ou de fontes internas;
- ii. Se as fontes internas são independentes dos responsáveis pelo valor auditado;
- iii. Se os dados foram desenvolvidos sob um sistema fiável com controlos adequados;
- iv. Se os dados foram submetidos a testes de auditoria no período corrente ou em período anterior; ou
- v. Se as expectativas foram desenvolvidas com base em dados de provenientes de diversas fontes.

**e) Precisão das expectativas**

As expectativas devem ser suficientemente precisas para proporcionar um nível de segurança que permita identificar diferenças que possam constituir potenciais distorções relevantes, individualmente ou em conjunto com outras distorções. À medida que as expectativas se tornam mais precisas, o intervalo de diferenças aceitáveis torna-se mais reduzido e, conseqüentemente, aumenta a probabilidade de que diferenças significativas face às expectativas indiquem a existência distorções. Para melhorar a precisão dos procedimentos analíticos, podem ser adotadas, entre outras, as seguintes medidas:

- i. Aumente o nível de detalhe; ou
- ii. Analise os resultados em períodos mais curtos.

6.30 A equipa de auditoria deve considerar até que ponto a diferença entre o valor observado e a expectativa pode ser aceite sem necessidade de investigação adicional. Essa consideração é influenciada, sobretudo, pela materialidade e deve ser consistente com o nível de segurança pretendido para os procedimentos. A determinação do montante aceitável da diferença envolve a consideração de que uma combinação das distorções em saldos contabilísticos ou classes de transações específicas, ou em outros saldos ou classes, possa conduzir a valores inaceitáveis. A reconsideração dos métodos e dos factores utilizados no desenvolvimento das expectativas, bem como a realização de indagações junto da administração, podem facilitar a equipa de auditoria nesse

processo. As respostas da administração devem, contudo, ser corroboradas com outras provas/evidências de auditoria.

6.31 Nos casos em que não for possível obter uma explicação para uma diferença, a equipa de auditoria deve obter prova/evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre o saldo contabilístico ou a afirmação através da execução de outros procedimentos de auditoria, de modo a avaliar se a diferença representa uma provável distorção. Ao formular procedimentos adicionais, a equipa de auditoria deve considerar que diferenças não explicadas podem indicar a existência de distorções relevantes.

## 6.4 Seleção de Itens para Teste

6.32 A aplicação de procedimentos de auditoria frequentemente envolve a seleção de itens que serão testados para a obtenção de evidência de auditoria de uma população. A equipa de auditoria deve determinar os meios apropriados para a seleção dos itens a serem testados, com vista à obtenção da evidência de auditoria. Isso inclui uma combinação dos seguintes meios:

- a) **Seleção de todos os itens (exame de 100%).** Esta opção é adequada nos casos em que:
  - i. A população constitui um pequeno número de itens de grande valor;
  - ii. Há um risco significativo e outros meios não fornecem provas/evidência de auditoria apropriada e suficiente; e
  - iii. A natureza repetitiva do cálculo ou outro processo executado automaticamente por um sistema de informação torna o exame de 100% favorável em termos de custo-benefício, por ex., usando técnicas de auditoria assistidas por computador (TAACs).
- b) **Seleção de itens específicos.** Esta opção é adequada nos casos de:
  - i. Itens importantes ou de alto valor que possam resultar individualmente em distorções relevantes. Ao identificar itens de alto valor, a equipa de auditoria pode utilizar a abordagem sugerida neste manual para calcular e usar o limite de teste;
  - ii. Casos em que a equipa de auditoria deseja cobrir todas as transações acima de um valor específico. Em algumas práticas, a equipa pode estabelecer determinado percentagem do valor monetário total da população que será testada e selecionar para teste todos os itens acima desse valor. O conceito é similar ao dos itens de alto valor, exceto pelo facto de que o limite é determinado de forma diferente;
  - iii. Quaisquer itens incomuns ou sensíveis ou divulgações das demonstrações financeiras;
  - iv. Quaisquer itens que sejam altamente suscetíveis a distorções;
  - v. Itens que fornecerão informações sobre assuntos como a natureza da entidade, a natureza de transações e o controlo interno; e
  - vi. Itens para testar o funcionamento de certas atividades de controlo.
- c) **Uso de amostragem em auditoria (seleção de itens da população).** Esta opção é adequada quando se pretende chegar a uma conclusão sobre todo um conjunto de dados (população), selecionando e examinando uma amostra representativa de itens que compõem essa população, que é possível se a equipa de auditoria usar métodos estatísticos e não estatísticos de amostragem em auditoria.

6.33 A decisão irá depender do julgamento da equipa de auditoria e das circunstâncias. A aplicação de qualquer um dos métodos acima mencionados ou uma combinação deles pode ser apropriada em certos casos.

## 6.5 Uso de amostragem

6.34 A amostragem em auditoria envolve a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de uma classe de transações ou saldo contabilístico, de modo que todas as unidades de amostragem da população (cada um dos itens) tenham a mesma oportunidade de ser selecionada. A amostragem em auditoria permite à equipa de auditoria obter e avaliar evidência de auditoria sobre

algumas características dos itens selecionados para formar, ou ajudar a formar, uma conclusão sobre a população da qual a amostra foi extraída. A determinação do tamanho da amostra pode ser feita usando métodos estatísticos ou não estatísticos.

- a) **A amostragem estatística** é uma abordagem de amostragem que aplica a seleção aleatória dos itens da amostra e utiliza teoria da probabilidade para avaliar os resultados da amostra, incluindo a mensuração do risco de amostragem. A probabilidade auxilia a equipa auditoria na definição de uma amostra eficiente, na medição da suficiência das evidências obtidas e na avaliação dos resultados da amostra.
- b) **A amostragem não estatística** é um método pelo qual a equipa de auditoria utiliza julgamento profissional para selecionar os itens (ISSAI 2530.A12) e para avaliar os resultados da amostra. Ao exercer julgamento profissional, os auditores usam seus conhecimentos, competências e experiência para realizar diligentemente a recolha de provas/evidências, de boa fé e com integridade. O exercício de julgamento profissional permite que os auditores obtenham razoável segurança que quaisquer distorções relevantes ou imprecisões significativas nos dados provavelmente serão detetadas.

6.35 Embora uma aplicação de amostragem não estatística adequadamente concebida possa fornecer resultados tão válidos quanto os de uma amostragem estatística adequadamente desenhada, há uma diferença fundamental a amostragem estatística mede explicitamente o risco de amostragem associado ao procedimento de amostragem.

6.36 O uso de amostragem oferece muitos benefícios. Por exemplo:

- a) Agiliza a revisão de papéis de trabalho;
- b) Permite os auditores tirar conclusões válidas e atende o objetivo de obter uma redução razoável do risco e não uma certeza absoluta;
- c) Permite que os auditores combinem resultados de testes substantivos a partir de outros testes, de modo que as evidências obtidas de uma fonte possam ser corroboradas por provas/evidências obtidas de outras fontes, para proporcionar uma maior redução de riscos; e
- d) Reduz os custos de auditoria. O custo de examinar cada lançamento nos registos contabilísticos e todas as provas/evidências que os suportam seria antieconómico.

6.37 O uso da amostragem em auditoria é orientado pela ISSAI 2530. Especificamente, a ISSAI 2530.6 exige que, ao definir uma amostra de auditoria, o auditor deve considerar a finalidade do procedimento de auditoria e as características da população da qual será retirada a amostra.

## 6.6 Principais etapas do processo de amostragem em auditoria

6.38 Quer o método de amostragem seja estatístico ou não estatístico, e independentemente da técnica de amostragem aplicada, a equipa auditoria pode seguir os principais passos a seguir no processo de amostragem de auditoria:

### **Passo 1. Definir a amostra de auditoria**

Os auditores devem considerar os objetivos dos procedimentos de auditoria e os atributos da população da qual a amostra será extraída. Os auditores devem:

- a) Determinar os objetivos dos testes;
- b) Definir as condições de desvio (testes de controlos)/ erro (testes de detalhes);
- c) Definir a população da qual a amostra será extraída. Em algumas práticas, a amostragem de auditoria é aplicada numa população ajustada onde itens de alto valor e itens-chave são segregados da população como um todo e testados separadamente;
- d) Determinar o método de amostragem e a técnica de seleção; e
- e) Definir as unidades de amostragem, ou seja, os itens individuais que compõem a população.

**Passo 2. Determinar o tamanho da amostra.**

O tamanho da amostra é afetado pelo nível de risco de amostragem que a equipa de auditoria estiver disposto a aceitar. Quanto menor for o risco aceitável, maior será o tamanho da amostra. O tamanho da amostra pode ser determinado mediante aplicação de uma fórmula baseada em estatística, ou por meio do exercício do julgamento profissional. Entre os factores que influenciam o tamanho da amostra estão os seguintes:

- a) Nível de confiança ou factor de fiabilidade: quanto maior for o grau de fiabilidade ou confiança exigido pela equipa de auditoria de que os resultados da amostra são, de facto, indicativos da real incidência de desvio na população, maior deverá ser o tamanho da amostra.
- b) Extensão na qual os riscos de distorções relevantes são reduzidos pela efetividade operacional dos controlos: quanto maior for a segurança que a equipa de auditoria pretende obter da efetividade operacional dos controlos, menor será a sua avaliação do risco de distorção relevante e maior o tamanho que a amostra precisará ter.
- c) Avaliação do risco de distorção relevante: quanto mais elevada for a avaliação do risco de distorção relevante da equipa de auditoria, maior o tamanho que a amostra precisará ter.
- d) Taxa de desvio tolerável (para teste de controlos): isto é, uma taxa definida pela equipa de auditoria para desvio dos procedimentos de controlo interno previstos. A equipa procura obter um nível apropriado de segurança de que a taxa de desvio definida não será excedida pela taxa de desvio real na população; quanto mais baixa a taxa de desvio que a equipa estiver disposto a aceitar, maior o tamanho que a amostra precisará ter. A taxa de desvio tolerável, conforme definida pela *ISSAI 2530.5(j)* “é a taxa de desvio dos procedimentos de controlo interno previstos, definida pelo auditor para obter um nível apropriado de segurança de que essa taxa de desvio não seja excedida pela taxa real de desvio na população.”
- e) Taxa de desvio esperada da população (para teste de controlos): quanto maior for a taxa de desvio que a equipa de auditoria espera, maior deverá ser o tamanho da amostra, de modo que lhe seja possível fazer uma estimativa razoável da taxa real de desvio.
- f) Uso de outros procedimentos substantivos (para testes de detalhes). Quanto mais a equipa de auditoria se basear em procedimentos substantivos que abordam a mesma afirmação, menor poderá ser o tamanho da amostra e vice-versa.
- g) Distorção tolerável (para testes de detalhes): quanto menor o erro que a equipa de auditoria está disposto a aceitar, maior o tamanho que a amostra precisará ter. O erro ou distorção tolerável definido pela *ISSAI 2530.5(i)* “é um valor monetário definido pelo auditor para obter um nível apropriado de segurança de que esse valor monetário não seja excedido pela distorção real na população”. Os limites de teste podem ser utilizados como equivalentes à distorção tolerável para fins de amostragem de auditoria.
- h) Distorções esperadas (para testes de detalhes): quanto maior for o montante de distorção que a equipa de auditoria espera encontrar na população, maior será o tamanho da amostra e vice-versa.

A ISC precisa estabelecer a sua regulamentação sobre a determinação de tamanhos de amostra, incluindo considerações sobre quando há necessidade de expandir o tamanho original da amostra.

Por exemplo, o tamanho da amostra para teste de controlos pode ser definido dependendo da frequência da aplicação dos controlos (ver coluna 5 do **PTA 5.5** e coluna 8 da Tabela B do **PTA 5.8**). Por exemplo:

Frequência dos controlos	Tamanhos de amostra sugeridos
Controlo manual, executado diariamente ou várias vezes por dia	24
Controlo manual, executado semanalmente	15
Controlo manual, executado mensalmente	6
Controlo manual, executado trimestralmente	2
Controlo manual, executado anualmente	1
Controlo automatizado	1

Normalmente, esses tamanhos de amostra para teste de controlos significariam que a equipa de auditoria não espera nenhum desvio nas amostras. Para testes de detalhes, a ISC pode elaborar uma fórmula estatística para determinar os tamanhos de amostra, considerando os factores discutidos acima.

Existem diferentes fórmulas disponíveis para o cálculo do tamanho da amostra. Estas podem variar de cálculos altamente complexos a cálculos muito simples. Independentemente da fórmula a ser utilizada, é importante que ela esteja especificada na regulamentação sobre amostragem. Um exemplo de calculadora de tamanho de amostra para testes de detalhes para seleção aleatória e seleção sistemática é fornecido no **PTA 6.7**. Orientações adicionais são fornecidas na folha de cálculo. Note que para Amostragem por Unidade Monetária (AUM), o tamanho de amostra sugerido no **PTA 6.6**.

**Passo 3. Selecionar a amostra**

A amostragem pressupõe a expectativa de que todas as unidades de amostra da população tenham uma oportunidade igual de seleção. Entre as técnicas de seleção de amostra, estão na amostragem aleatória, sistemática, ou por unidade monetária. Cada ISC pode adotar as suas próprias técnicas de seleção de amostra, que devem ser aplicadas de maneira uniforme pelos auditores. A aplicação de técnicas de amostragem pode diferir de uma auditoria para outra. A equipa de auditoria pode estratificar a população, se necessário, antes de aplicar os métodos de seleção de amostra abaixo:

- a) Seleção Aleatória: pode ser aplicada com a utilização de geradores de números aleatórios ou tabelas de números aleatórios. Este método fornece igual oportunidade de seleção para todas as unidades de amostra na população. Basicamente, a equipa de auditoria precisa listar todos os itens da população com suas referências (por exemplo, número da nota fiscal) como sua identificação única. Se os itens não estiverem pré-numerados em sequência, a equipa pode atribuir números únicos para facilitar a seleção. Por exemplo, se existem 500 itens na população onde os números das notas fiscais não estão em sequência, a equipa pode simplesmente atribuir números de 1 a 500 como mostrado abaixo:

Nº único atribuído pela equipa de auditoria	Nº da Nota Fiscal
001	AB0038702
002	AB0038783
003	AB0039576
004	AB0039577
005	AB0040432
006	AB0042904
...	...
500	AB0099564

A equipa de auditoria gera um conjunto de números aleatórios únicos correspondente ao tamanho determinado da amostra para o número de amostras definido, utilizando as ferramentas disponíveis *online* ou na ISC (por exemplo, ferramenta geradora de números aleatórios) ou o gerador de números aleatórios do Excel. Entretanto, a ISC precisa ter diretrizes claras para o uso de geradores aleatórios *online* ou do Excel para criar o rasto de auditoria e implementar controlos, uma vez que os números estão constantemente mudando, e apenas salvar capturas de tela é suscetível a alterações.

- b) Seleção Sistemática: A equipa de auditoria seleciona amostras com base no intervalo amostragem calculado. O intervalo amostragem é calculado dividindo-se o número de itens da população pelo tamanho da amostra.

Por exemplo, se existem 500 itens na população e o tamanho da amostra foi determinado em 25, então o intervalo amostragem é calculado como segue:

$$\begin{aligned}\text{Intervalo amostragem} &= \text{Total de itens na população/tamanho da amostra} \\ &= 500 \text{ itens}/25 \text{ unidades amostragem} \\ &= 20^{\text{e}}\end{aligned}$$

O ponto inicial é normalmente determinado usando números aleatórios. Por exemplo, se o número aleatório gerado para a amostra inicial é o 32º, então as amostras são determinadas como segue:

1ª amostra = 32º (através do gerador de números aleatórios)

2ª amostra = 52º (32 + 20)

3ª amostra = 77º (52 + 20)

4ª amostra = 97º (77 + 20)

E assim por diante...

**Nota importante:** Ao utilizar a seleção sistemática, a equipa auditoria precisará determinar que as unidades amostragem dentro da população não estejam estruturadas de tal forma que o intervalo amostragem corresponda a um padrão específico na população. Caso contrário, a equipa de auditoria não conseguirá selecionar unidades amostragem representativas e, assim, distorcerá o resultado da avaliação.

- c) Amostragem por Unidade Monetária (AUM): Aplicável apenas para testes de detalhes. Como este método fornece maior oportunidade de seleção para itens de valor mais alto, é normalmente aplicado quando o objetivo da auditoria está relacionado a sobreavaliações. Se o foco do objetivo da auditoria é em subavaliações, ou se existem inúmeros itens com valor zero ou negativo na população, não é recomendado que a equipa de auditoria utilize este método. A ISC pode adaptar o método de AUM fornecido no PTA 6.6, ou adotar seu próprio método. A função de tabela dinâmica no *MS Excel* pode ser usada para estratificar a população. Orientações adicionais sobre estratificação da população podem ser consultadas no Apêndice 1 da ISSAI 2530.

A ISSAI 2530 também introduziu a seleção ao acaso e a seleção em bloco. Entretanto, não é recomendado que a ISC utilize estes dois métodos de seleção, pois são suscetíveis a viés e a estrutura da população amostragem pode não atender ao objetivo destes métodos.

#### **Passo 4. Executar os procedimentos de auditoria**

A fase de execução dos procedimentos de auditoria é crucial para alcançar os objetivos dos testes estabelecidos para cada item selecionado na amostra. A seguir, são detalhadas as etapas dessa fase, que a equipa de auditoria deve executar:

##### **a) Testes de controlo**

- i. A equipa de auditoria deve selecionar as unidades amostragens e examiná-las para determinar se há desvios em relação aos controlos relevantes para a auditoria.
- ii. É possível, e mais prático, selecionar um conjunto único de amostras para múltiplos objetivos de teste, incluindo algumas unidades adicionais para possível substituição, se necessário.
- iii. Caso um item selecionado não esteja disponível e nenhum procedimento alternativo puder ser executado para testar se o controlo foi aplicado conforme previsto, esse item deve ser considerado um desvio de controlo para fins de avaliação da amostra.
- iv. Nas situações em que um número significativo de desvios é identificado na primeira parte da amostra, a equipa de auditoria deverá reavaliar o nível de risco de controlo e ponderar sobre a necessidade de continuar o teste para suportar o nível reavaliado de risco de controlo. Por exemplo, se a equipa de auditoria estabelece a taxa tolerável de desvio numa ocorrência, e após testar cinco unidades amostragens, já existem duas ocorrências de desvio

observadas, sujeito às diretrizes de avaliação nos parágrafos seguintes, a equipa de auditoria pode decidir descontinuar o teste e concluir que os controlos não estão operando efetivamente.

**b) Testes de detalhes**

- i. Nos casos em que a documentação de suporte não está disponível para as unidades de amostragem selecionadas devido à falta de documentação comprobatória, a abordagem para os itens não examinados será determinada com base no seu impacto na avaliação da amostra.
- ii. Diferentemente do teste de controlos, a equipa de auditoria continua o teste mesmo quando uma distorção é identificada nas unidades amostragens iniciais. Isto visa determinar sua extensão, a qual afetará a projeção de erros durante a etapa de avaliação das amostras. No decurso da auditoria, a equipa pode identificar uma distorção anômala na amostra. Este tipo de distorção não é representativo das distorções numa população e, portanto, é avaliado separadamente e excluído da projeção.

**Passo 5. Avaliar os resultados da amostra**

Após testar as unidades amostragens e fazer um resumo dos desvios/erros observados, a equipa de auditoria deve avaliar os resultados para chegar a uma conclusão geral, seguindo os passos abaixo:

- a) Considerar a natureza e as causas dos desvios/erros:

**Teste de Controlos**

- i. Para testes de controlos, é importante determinar se as exceções de controlo são ocorrências aleatórias ou sistemáticas.
- ii. Quando o desvio observado é sistemático, a equipa de auditoria determina se existem controlos compensatórios para testar, mesmo que o desvio esteja abaixo da taxa de desvio tolerável. Caso contrário, a equipa de auditoria precisa reavaliar o risco de controlo para "Alto" no **PTA 5.8**, resultando em testes substantivos extensivos como se a equipa não tivesse inicialmente a intenção de confiar nos controlos. O resultado dos testes dos controlos compensatórios definirá a avaliação final do risco de controlo.
- iii. Se a taxa de desvio exceder a taxa de desvio tolerável, mas for considerada uma ocorrência aleatória, a equipa de auditoria pode aumentar o tamanho da amostra. Se forem observadas mais exceções na amostra ampliada, a equipa pode decidir testar controlos compensatórios. O resultado dos testes dos controlos compensatórios definirá a avaliação final do risco de controlo. Observe que os tamanhos de amostra sugeridos acima indicam que a taxa de desvio tolerável é zero.

**Testes de Detalhes**

Para testes de detalhes, o efeito direto dos erros identificados nas demonstrações financeiras deve ser considerado pela equipa de auditoria na avaliação dos resultados. Pode ser possível que os erros tenham uma característica ou tendência comum. Nesse caso, a equipa pode decidir identificar todos os itens da população que possuam tal característica comum e ampliar os procedimentos de auditoria nesse estrato. Também é possível que tais erros sejam intencionais e possam indicar a possibilidade de fraude.

A equipa de auditoria precisa determinar se a distorção encontrada é uma anomalia ou não. A *ISSAI 2530.5(e)* define anomalia como uma distorção que não é representativa das distorções na população. Como tal, este tipo de distorção é excluído da distorção total que será projetada.

- b) Calcular e projetar as distorções. Observe que isso se aplica apenas aos testes de detalhes. A taxa de desvio da amostra é também a taxa de desvio projetada para testes de controlos. Para fins de projeção, a equipa de auditoria pode compensar distorções, mas com cautela, pois subavaliações significativas podem contrabalancear o efeito de sobreavaliações significativas e vice-versa. Se houver subavaliações e sobreavaliações significativas, a compensação pode não ser apropriada,

e a projeção pode ser feita separadamente para sobreavaliações e subavaliações. Existem duas abordagens gerais para projetar distorções em testes de detalhes:

- i. O Método da Proporção (*Ratio Method*): Sob este método, o valor das distorções da amostra é dividido pelo valor monetário total das amostras testadas. O resultado é multiplicado pelo valor monetário da população ajustada para obter as distorções projetadas. Observe que as distorções referem-se apenas àquelas encontradas nas amostras e não incluem as de itens de alto valor ou itens-chave, e aquelas distorções anômalas, pois estas não devem ser projetadas.
- ii. O Método da Diferença (*Difference Method*): Sob este método, o valor das distorções da amostra é dividido pelo número de itens testados (ao invés do valor). O resultado é multiplicado pelo número total de itens na população ajustada para obter as distorções projetadas.

A escolha da abordagem a ser utilizada dependerá da expectativa da equipa de auditoria sobre as distorções. Quando a equipa espera que o valor das distorções esteja intimamente relacionado ao seu tamanho (ou seja, quanto maior a transação, maior as potenciais distorções), o método da proporção é normalmente utilizado. Por outro lado, quando a equipa espera que o valor da distorção, devido à sua natureza, seja constante e não tenha relação com o tamanho da transação, mas com a própria unidade, o método da diferença pode ser utilizado.

**Exemplo:**

Valor monetário total da população:	\$500.000
Número total de itens na população:	900 itens
Montante de itens de alto valor e itens-chave testados:	\$100.000
Número de itens de alto valor e itens-chave:	5 itens
Montante de unidades amostragens testadas:	\$150.000
Número de unidades amostragens testadas:	70 itens
Distorções líquidas identificadas:	
De itens de alto valor e itens-chave	\$1.000
De unidades amostragens testadas	\$900 (Incluindo distorções anômalas de \$100, ou seja, valor contabilístico da única transação inválida)

As distorções projetadas são calculadas da seguinte forma:

**Método da Proporção**

Distorções projetadas =	(Montante de distorções na amostra / montante de unidades amostragens testadas) x População Ajustada
=	$[(\$900 - \$100) / (\$150.000 - \$100)] \times (\$500.000 - \$100.000 - \$100)$
=	$(\$800 / \$149.900) \times \$399.900$
=	<b>\$2.134,22</b>
Distorções estimadas na população =	Distorções anômalas + distorções projetadas
=	\$100 + \$2.134,22
=	<b>\$2.234,22</b>
	<b>Nota:</b>
	A distorção anômala de \$100 é deduzida das distorções que serão projetadas.
	O montante de itens de alto valor e itens-chave é deduzido da população total para obter a população ajustada. A projeção é

	<p>feita sobre a população ajustada.</p> <p>As distorções estimadas incluem as distorções projetadas e anômalas. Este montante será utilizado na avaliação dos resultados da amostragem de auditoria. As distorções dos itens de alto valor e itens-chave serão avaliadas separadamente durante a avaliação de distorções como parte das distorções factuais ou de julgamento, conforme o caso.</p>
<b>Método da Diferença</b>	
Distorções projetadas =	(Montante de distorções na amostra / número de unidades amostragens testadas) x Número de itens na população ajustada
=	$[(\$900 - \$100) / (70 \text{ itens} - 1 \text{ item})] \times (900 \text{ itens} - 5 \text{ itens} - 1 \text{ item})$
=	$(\$800 / 69 \text{ itens}) \times 894 \text{ itens}$
=	<b>\$10,365.22</b>
Distorções estimadas na população =	Distorções anômalas + distorções projetadas
=	$\$100 + \$10.365,22$
=	<b>\$10.465,22</b>
	<p><b>Nota:</b></p> <p>A distorção anômala de \$100 é deduzida das distorções que serão projetadas, bem como do total de itens utilizados para projeção.</p> <p>O número de itens de alto valor e itens-chave é deduzido dos itens na população para obter os itens na população ajustada. A projeção é feita sobre os itens na população ajustada.</p> <p>As distorções estimadas incluem as distorções projetadas e anômalas. Este montante será utilizado na avaliação dos resultados da amostragem de auditoria. As distorções dos itens de alto valor e itens-chave serão avaliadas separadamente durante a avaliação de distorções como parte das distorções factuais ou de julgamento, conforme o caso.</p>

Quando a AUM é utilizada, a projeção e avaliação dos resultados exigem um procedimento mais complexo, que pode variar entre as práticas da ISC. A projeção e avaliação poderão ser definidas na regulamentação da ISC. Um exemplo de projeção para AUM é feito levando em consideração os seguintes aspetos:

- a) A AUM é eficaz para objetivos de auditoria relacionados a sobreavaliações. Assim, se forem encontradas subavaliações significativas na amostra, a equipa de auditoria precisa reavaliar se o uso da AUM é apropriado antes de prosseguir com a projeção. Subavaliações significativas sugerem que a AUM não auxiliará a equipa de auditoria na obtenção de prova/evidência apropriada e suficiente. Se houver subavaliações, mas estas não forem consideradas significativas, a equipa pode prosseguir com a projeção.
- b) A projeção para AUM é feita item por item:
  - i. Se o valor registado for maior que o intervalo amostragem, a distorção real daquele item também será sua distorção projetada;
  - ii. Se o valor registado for menor que o intervalo amostragem, as distorções são projetadas dividindo-se as distorções pelo valor registado, e multiplicando pelo intervalo amostragem;
  - iii. O somatório das projeções individuais corresponderá às projeções totais para a AUM.

**Exemplo:**

Considere que o intervalo amostragem é de **\$842.945,00**

Nº da Amostra	[A] Valor registado da transação	[B] Valor auditado	[C=A-B] Distorção	[D= (C/A) x \$842,945,00] Projeção
24	\$ 323.584,00	\$ 320.254,00	\$ 3.330,00	\$ 8.674,74
92	455.183,00	452.000,00	3.183,00	5.894,54
<b>126</b>	<b>996.215,00</b>	<b>969.215,00</b>	<b>27.000,00</b>	<b>27.000,00</b>
598	139.452,00	125.984,00	13.468,00	81.409,97
<b>TOTAL</b>				<b>\$122.979,25</b>

**Nota:**

- Como mencionado, a projeção para AUM é feita item por item. A equipa de auditoria precisa listar todos os itens da amostra com distorções identificadas. Em nosso exemplo, foram encontrados quatro itens com distorções.
- As amostras de números 24, 92 e 598 têm valores registados menores que o intervalo amostragem, portanto, a projeção normal é calculada. Por outro lado, a amostra número 126 tem um valor registado acima do intervalo amostragem, portanto, a distorção real na amostra será tratada como sua distorção projetada. Projetar a distorção distorceria o resultado, pois resultaria em um valor muito menor.

- c) Chegar a uma conclusão geral. A equipa de auditoria deve avaliar os resultados da amostra para determinar se a avaliação preliminar das características relevantes da população foi confirmada, ou se precisa ser revista, e qual é o efeito do resultado da amostra tanto para os objetivos do teste quanto para outras áreas da auditoria.

**Para teste de controlos**

- Se a taxa de desvio real for maior que a taxa de desvio tolerável, reavalie o risco de controlo para Alto (ou seja, o controlo não está operando de efetivamente). Assim, a equipa de auditoria não pode confiar no controlo.
- Se a taxa de desvio real for menor que a taxa de desvio tolerável, a avaliação inicial do risco de controlo é mantida (ou seja, o controlo está operando efetivamente). A equipa auditoria pode confiar no controlo, o que resultará em testes de detalhes menos extenso.
- Esta avaliação é feita após considerações sobre a possível extensão da amostra ou teste de controlos compensatórios discutidos acima.

**Para testes de detalhes**

- Se as distorções estimadas na população (ou seja, distorções projetadas mais distorções anômalas) excederem a distorção tolerável, a equipa de auditoria conclui que a amostra não fornece uma base razoável para conclusões sobre a população que foi testada. Como resultado, a equipa pode:
  - Solicitar à administração que investigue para identificar outras possíveis distorções e fazer os ajustes necessários;
  - Ajustar a natureza, o período e extensão de procedimentos adicionais de auditoria para obter evidências adicionais.
- Quanto mais próxima a distorção projetada mais a distorção anômala estiver da distorção tolerável, maior a probabilidade de que a distorção real na população possa exceder a distorção tolerável. Além disso, se a distorção projetada for maior que as expectativas de

distorção da equipa de auditoria usadas para determinar o tamanho da amostra, a equipa pode concluir que existe um risco de amostragem inaceitável de que a distorção real na população exceda a distorção tolerável.

- c) Se as distorções estimadas na população não excederem as distorções esperadas e a distorção tolerável, a equipa de auditoria conclui que a amostragem de auditoria forneceu uma base razoável para conclusão sobre a população que foi testada. A equipa pode solicitar à administração que corrija as distorções reais encontradas; caso contrário, as distorções projetadas são consideradas na avaliação de distorções. Não se espera, no entanto, que essas distorções distorçam relevantemente as demonstrações financeiras.
- d) Em algumas práticas de auditoria, a avaliação dos resultados da amostragem também considera uma margem para o risco de amostragem. Dado que a projeção fornece apenas a melhor estimativa da distorção real na população, considerar o risco de amostragem na projeção (ou seja, +% ou -%, mas normalmente certo +% à projeção) pode adicionar alguma precisão na avaliação. No entanto, isso é normalmente definido na regulamentação de amostragem.

**Estudo de caso:**

**Como testes adicionais afetam a projeção e avaliação**

Assumindo que a distorção tolerável para nosso exemplo usado no **Método de Proporção** seja \$2.300,00, a equipa de auditoria pode não se sentir confortável em assumir o risco de amostragem associado, uma vez que a distorção estimada de \$2.234,22 está próxima da distorção tolerável (ou seja, o risco de que as distorções reais na população excedam a distorção tolerável). Se a equipa decidir ampliar as amostras para obter mais evidências de auditoria, a equipa precisa projetar e reavaliar o resultado.

Por exemplo:

Descrição	Amostras Originais	Amostras Originais mais amostras ampliadas
Valor monetário da população ajustada	\$400.000	\$400.000
Valor monetário das amostras testadas	\$150.000	\$300.000
Distorções encontradas, excluindo anomalias	\$800	\$800
Distorções projetadas	\$2.134,22	\$1.066,76
Distorções anômalas	\$100	\$100
<b>Total de distorções estimadas</b>	<b>\$2.234,22</b>	<b>\$1.166,76</b>

- a) Assumindo que a equipa de auditoria ampliou os testes e testou amostras adicionais totalizando \$150.000, o valor total das amostras testadas corresponde a \$300.000 (amostras originais de \$150.000 mais novas amostras de \$150.000).
- b) Não foram identificadas distorções adicionais, portanto o valor de \$800 permanece inalterado.
- c) Utilizando a projeção de estimativa por proporção, a distorção projetada é agora calculada como:  

$$(\$800 / (\$300.000 - \$100)) \times (\$400.000 - \$100) = \$1.066,76$$
- d) Após a ampliação das amostras, a avaliação é realizada novamente com base nos resultados gerais da amostra (ou seja, tanto as amostras originais quanto as ampliadas). Como a distorção total estimada revista totaliza \$1.166,76, valor agora significativamente abaixo da distorção tolerável, o alto risco de amostragem existente antes da ampliação do tamanho da amostra foi reduzido.
- e) Podem ocorrer casos em que, após a ampliação do tamanho da amostra, sejam identificadas distorções adicionais que podem resultar em distorções projetadas mais elevadas. Em tais situações, um alto risco de amostragem ainda existe, e a equipa de auditoria precisa obter mais evidências de auditoria por meio do planeamento e execução de outros procedimentos de auditoria.

Além de ampliar o tamanho da amostra, a equipa de auditoria também pode reduzir o limite de teste, o

que resultará em mais itens de alto valor a serem testados. Supondo que, ao reduzir o limite de teste, um valor adicional de \$50.000 será testado e que não foram encontradas distorções nos itens de alto valor, a projeção é afetada da seguinte forma:

Descrição	Amostras Originais	Amostras Originais mais amostras ampliadas
Valor monetário da população ajustada	\$400.000	\$350.000 (\$400.000-\$50.000)
Valor monetário das amostras testadas	\$150.000	\$300.000
Distorções encontradas, excluindo anomalias	\$800	\$800
Distorções projetadas	\$2.134,22	\$933,38
Distorções anômalas	\$100	\$100
<b>Total de distorções estimadas</b>	<b>\$2.234,22</b>	<b>\$1.033,38</b>

A equipa de auditoria pode decidir ampliar os testes aumentando o tamanho da amostra, reduzindo o limite de teste ou ambos.

#### **Passo 6. Documentar os procedimentos de amostragem**

A equipa de auditoria deve documentar o plano amostragem e os procedimentos na forma papéis de trabalho. Observe que as distorções projetadas serão transferidas para o **PTA 7.1** para avaliação adicional.

## Capítulo 7 – Finalização e Revisão

- 7.1 A *ISSAI 2220* “Gestão de Qualidade da Auditoria de Demonstrações financeiras”, além de exigir que todo o trabalho de auditoria seja revisto ao longo de todo o processo de auditoria, exige também que o auditor se certifique, na fase de conclusão, de que foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar as conclusões e a emissão do relatório do auditor (*ISSAI 2220.32-33*). Isto é realizado por meio da revisão da documentação de auditoria e discussão com a equipa de trabalho, juntamente com a revisão da versão final das demonstrações financeiras.
- 7.2 O coordenador/supervisor de auditoria (ou qualquer outra designação usada pela ISC) desempenhe um papel muito importante nesta etapa da auditoria, além da revisão deverá realizar em todas as etapas da auditoria para fins de qualidade. Uma revisão e avaliação inadequadas na fase de conclusão da auditoria podem resultar na emissão de uma opinião de auditoria inadequada sobre as demonstrações financeiras.
- 7.3 Outras *ISSAIs* exigem que certos procedimentos específicos sejam executados na fase de finalização e revisão, como:
- Os procedimentos analíticos finais (*ISSAI 2520*);
  - Os procedimentos sobre eventos subsequentes (*ISSAI 2560*);
  - Os procedimentos sobre continuidade operacional (*ISSAI 2570*);
  - A obtenção de representação formal da administração (*ISSAI 2580*); e
  - A comunicação com a administração ou com os responsáveis pela governança (*ISSAI 2260*).
- 7.4 O arquivo da auditoria torna-se a base da revisão, pois contém as provas/evidências de auditoria. Normalmente, o arquivo da auditoria deve conter:
- Os riscos identificados e avaliado;
  - As afirmações das demonstrações financeiras testadas;
  - Os procedimentos de auditoria executados;
  - As conclusões a que se chegou por meio da execução procedimentos de auditoria; e
  - Os documentos que suportam essas conclusões.
- Todos esses elementos formam a base para conduzir a revisão em relação à versão final das demonstrações financeiras fornecidas pela entidade.
- 7.5 Nesse sentido, o revisor precisa reavaliar o plano de auditoria, o que pode ser realizado a partir do **PTA 5.8**, no qual a equipa de auditoria registou procedimentos de auditoria planeados em resposta aos riscos, e dos **PTA 6.1** e **PTA 6.2**, relativos à documentação da execução dos procedimentos e das conclusões alcançadas ao executá-los, para reavaliar se tais procedimentos foram adequadamente planeados e executados.
- 7.6 Quanto aos documentos que suportam as conclusões a que a equipa de auditoria chegou ao executar os procedimentos de auditoria, tradicionalmente, as cópias dos documentos obtidas da entidade e de terceiros são consideradas provas/evidências de auditoria. A prova/evidência de auditoria precisa ser fundamentada pelo registo do trabalho realizado pela equipa de auditoria – a documentação de auditoria.
- 7.7 A **Figura 15** fornece uma visão simplificada da etapa de finalização e revisão da auditoria. Alguns passos adicionais são sugeridos, que embora não sejam requisitos das *ISSAIs*, são considerados boas práticas e podem ser adaptados pela ISC.

Figura 15 - Finalização e revisão da auditoria



7.8 Numa auditoria financeira realizada em conformidade com as *ISSA*/s, **distorção** é a diferença entre o valor, classificação, apresentação ou divulgação de um item nas demonstrações financeiras e o valor, classificação, apresentação ou divulgação que é requerido para que o item esteja de acordo com a ERF aplicável. Distorção pode ser decorrente de erro ou fraude.

7.9 Ao realizar procedimentos de auditoria em CTSCD nas demonstrações financeiras, a equipa de auditoria chegue a conclusões positivas ou negativas — ambos os tipos precisam ser registados nos papéis de trabalho da auditoria.

7.10 A *ISSAI* 2450 prescreve os requisitos para avaliação de distorções identificadas durante a auditoria, o que é feito na etapa de finalização da auditoria: todas as distorções identificadas, exceto aquelas que são claramente triviais, devem ser acumuladas durante a auditoria para que o auditor/revisor tanto avalie o seu efeito na auditoria (executando procedimentos adicionais de auditoria) quanto o efeito de quaisquer distorções **não corrigidas** nas demonstrações financeiras (implicações para a opinião do auditor). As distorções podem ser registadas num papel de trabalho denominado "Avaliação de distorções não corrigidas nas demonstrações financeiras", conforme sugerido no **PTA 7.1**.

**a) Efeito das distorções identificadas na auditoria**

Esta avaliação abrange todas as distorções identificadas, independentemente de terem sido corrigidas ou não. O objetivo é determinar se o PGA e o PA inicialmente definidos precisam ser revistos. Considerando que a natureza e as causas das distorções identificadas podem não ser uma ocorrência isolada, especialmente quando a causa raiz é sistêmica, a equipa de auditoria pode precisar rever os documentos de planeamento para determinar se há necessidade de ajustar ou desenhar procedimentos adicionais para endereçar o risco de distorções não detetadas. Ao analisar a natureza e as causas das distorções, a equipa de auditoria pode focar os procedimentos em áreas específicas afetadas pela causa raiz das distorções.

**b) Efeito das distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações financeiras**

Antes da avaliação, a equipa de auditoria precisa determinar a necessidade de rever a materialidade com base nos resultados financeiros reais. Na maioria dos casos, a materialidade

é calculada durante o planeamento usando a melhor estimativa do valor do referencial escolhido, já que o valor real pode não estar disponível durante esse período.

As distorções não corrigidas são avaliadas, individualmente ou em conjunto, para determinar se são relevantes para as demonstrações financeiras. Ao fazer isso, a equipa de auditoria considera tanto a magnitude quanto a natureza das distorções, e o efeito das distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores. Utilizando o **PTA 7.1**, a equipa de auditoria precisa avaliar os seguintes efeitos:

- i. De distorção individual para as classes relevantes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações. Se durante o planeamento, a equipa de auditoria considerou que a materialidade para classe específica de transações, saldo contabilístico ou divulgação é aplicável para o trabalho de auditoria, então a equipa precisa determinar se as distorções não corrigidas para a conta específica excederam este limite de materialidade.
- ii. De distorções nas divulgações qualitativas. Isso envolve substancialmente o julgamento profissional da equipa de auditoria para avaliar a significância das divulgações imprecisas, incompletas ou omitidas em relação aos requisitos da ERF aplicável.
- iii. Do conjunto das distorções não corrigidas nas demonstrações financeiras em relação à materialidade global. Ao agregar as distorções, a equipa de auditoria leva em consideração os seguintes:
  - 1) Se a equipa de auditoria avaliou que uma distorção é individualmente relevante, pode ainda considerar que as demonstrações financeiras apresentam distorção relevante, ainda que outros tipos de distorções em outros aspetos das demonstrações financeiras possam gerar o efeito de tal distorção individual quando agregadas. Assim, isso destaca a importância de ter dois níveis de avaliação – individual e em conjunto.
  - 2) Distorções dentro do mesmo saldo contabilístico ou classe de transações podem ser compensadas. Antes da compensação, a equipa de auditoria precisa avaliar o risco de distorções não detetadas (*ISSAI 2450.A19*). Dependendo da natureza e causa das distorções, a equipa de auditoria pode determinar que poderia haver outras distorções não detetadas (especialmente quando usar amostragem em auditoria) que, apesar de serem individualmente irrelevantes, poderiam afetar relevantemente a conta quando agregadas. Isso requer análise e classificação das distorções por conta. Por exemplo, se há mais de uma distorção na conta bancária, a equipa de auditoria pode listar a conta bancária no **PTA 7.1** (coluna 2), e vincular todas as provas/evidências relacionados na coluna 4. A avaliação pode ser feita sobre a distorção líquida na conta, dependendo se a compensação é apropriada.
  - 3) Distorções de classificação podem ou não ser consideradas relevantes, mesmo que excedam o(s) limite(s) quantitativo(s) de materialidade. A equipa de auditoria precisa considerar as características qualitativas das distorções de classificação. Por exemplo, a equipa de auditoria considera como as distorções de classificação afetam as rubricas, subtotais, índices-chave, e se as distorções de classificação afetam mais de uma demonstração contabilística. Se as distorções de classificação, mesmo que acima da materialidade, não forem consideradas relevantes, podem ser listadas no resumo, mas o efeito monetário pode ser excluído ao agregar as distorções.
  - 4) Para fins de avaliação ao nível agregado, geralmente é utilizada a materialidade global revista. Entretanto, isso não impede que a equipa de auditoria considere outros níveis de materialidade que poderiam ter sido calculados caso outros referenciais tenham sido utilizados, se estes também forem considerados importantes para os usuários das demonstrações financeiras. Observe que a materialidade global durante o planeamento foi determinada para fins de planeamento, e não necessariamente precisa ser o único limite a ser considerado para avaliação.

5) Ao utilizar o **PTA 7.1**, a equipa de auditoria pode listar as distorções por ordem de provas/evidências **com lançamentos contabilísticos propostos**, ou **por base contabilística**. Este último pode facilitar a equipa de auditoria a analisar o efeito agregado das distorções em cada conta.

iv. Distorções por sua natureza.

Pode haver casos em que as distorções, mesmo abaixo da materialidade, podem afetar relevantemente as demonstrações financeiras. As circunstâncias que podem afetar a avaliação incluem a extensão em que a distorção:

- 1) Afeta o cumprimento de exigências regulatórias;
- 2) Afeta o cumprimento de acordos contratuais de dívidas ou outras exigências contratuais;
- 3) Está relacionada à seleção ou aplicação incorreta de uma política contabilística que tem um efeito irrelevante nas demonstrações financeiras do período corrente, mas provavelmente terá um efeito relevante nas demonstrações financeiras de períodos futuros;
- 4) Mascara uma mudança nos lucros ou outras tendências, especialmente no contexto das condições económicas e setoriais gerais;
- 5) Afeta índices utilizados para avaliar a posição financeira, resultados das operações ou fluxos de caixa da entidade;
- 6) Afeta informações por segmento apresentadas nas demonstrações financeiras (por exemplo, a significância do assunto para um segmento ou outra parte do negócio da entidade que tenha sido identificada como tendo um papel significativo nas operações ou lucratividade da entidade);
- 7) Tem o efeito de aumentar a remuneração da administração, por exemplo, assegurando que os requisitos para a concessão de bônus ou outros incentivos sejam atendidos;
- 8) É significativa tendo em vista o entendimento da equipa de auditoria sobre comunicações anteriores conhecidas aos usuários, por exemplo, em relação a projeções de lucros;
- 9) Está relacionada a itens envolvendo partes específicas (por exemplo, se partes externas à transação são relacionadas a membros da administração da entidade);
- 10) É uma omissão de informação não especificamente exigida pela ERF aplicável, mas que, no julgamento da equipa de auditoria, é importante para o entendimento dos usuários sobre a posição financeira, o desempenho financeiro ou os fluxos de caixa da entidade; ou
- 11) Afeta outras informações a serem incluídas no relatório anual da entidade (por exemplo, informações a serem incluídas numa "Discussão e Análise da Administração" ou numa "Análise Operacional e Financeira") que se pode razoavelmente esperar que influenciem as decisões económicas dos usuários.

**Exemplo:**

Assumindo que a equipa de auditoria foi capaz de identificar e acumular as seguintes distorções, que não foram corrigidas pela administração:

- Recebimento não registado de \$26.000
- Inversão de dígitos no registo de recebimento em caixa de \$152.000 em vez do valor correto de \$125.000
- Pagamentos não registados a fornecedores de \$75.000

Os limites de materialidade são os seguintes:

- Materialidade Global – \$500.000
- Materialidade para classe específica de transação, saldo contabilístico e divulgação (receber) – \$40.000
- Overall Materiality – \$500,000

A equipa de auditoria pode utilizar o **PTA 7.1** para resumir as provas/evidências por conta:

**Caixa**

Recebimento não registado	\$26.000 subavaliação
Inversão de dígitos	\$27.000 sobreavaliação
Pagamentos não registados	\$75.000 sobreavaliação
Efeito líquido	???

**Receber**

Recebimento não registado	\$26.000 sobreavaliação
Inversão de dígitos	\$ 27.000 subavaliação
Efeito líquido	???

**Contas a Pagar**

Pagamentos não registados	\$75.000 sobreavaliação
---------------------------	-------------------------

Ao decidir se a distorção individual dentro da mesma conta pode ser compensada, a equipa de auditoria considera o risco de distorções não detetadas, mesmo que irrelevantes, que quando agregadas com outras distorções poderiam resultar em distorção relevante.

**Caso No. 1**

Assumindo que a equipa de auditoria conclua que existem outras distorções não detetadas relacionadas ao recebimento não registado, a equipa pode considerar que a compensação não é apropriada. Esta conclusão, entretanto, pode exigir que a equipa planeie procedimentos adicionais de auditoria para identificar essas distorções, se estas puderem afetar relevantemente as demonstrações financeiras. Assim, o efeito das distorções totaliza \$128.000 em caixa, \$53.000 em receber e \$75.000 em contas a pagar.

Ao nível agregado, essas distorções não são relevantes para as demonstrações financeiras em relação à materialidade global de \$500.000. Entretanto, como foi calculada materialidade específica para receber, o que sugere que os usuários das demonstrações financeiras têm interesse particular nessa conta, a avaliação também precisa considerar as distorções nessa conta em relação à materialidade calculada de \$40.000. Como as distorções de \$53.000 excederam a materialidade, espera-se que a opinião ainda seja modificada, apesar de o nível de materialidade global não ter sido excedido.

**Caso No. 2**

Esta conclusão será diferente quando a equipa de auditoria conclui que a compensação é apropriada. Assumindo que a equipa conclua que não há risco de distorções não detetadas, e que os usuários estão mais interessados nos totais (por exemplo, ativos totais), pois estes são usados nas suas análises de índices, a compensação pode ser feita, já que os erros impactados não afetarão os totais, sejam os erros corrigidos ou não. Neste caso, o efeito líquido será uma sobreavaliação de \$75.000 no total de ativos e passivos. Considerando os níveis de materialidade global, essas distorções não são relevantes para as demonstrações financeiras.

7.11 A *ISSAI/ 2450* também exige que todas as distorções sejam comunicadas tempestivamente à administração, requerendo que as distorções identificadas sejam corrigidas<sup>19</sup>. O revisor analisa as distorções identificadas durante a auditoria e verifica se as distorções foram comunicadas à administração, no decurso de auditoria.

7.12 Normalmente, a equipa de auditoria fornece à administração uma lista das distorções, quantificando o valor de cada distorção e propondo as ações e os ajustes necessários nas demonstrações financeiras. Tomando o exemplo das diferenças nas taxas de despesas de viagem aplicadas à solicitação de um funcionário, a equipa de auditoria pode propor a compensação da diferença e a realização do ajuste contabilístico necessário nos livros de contabilidade.

7.13 Quando a administração tiver realizado os ajustes necessários nos livros e nas demonstrações financeiras, a equipa de auditoria deve verificar se foram feitos corretamente. A equipa deve registar a conclusão revista sobre os procedimentos de auditoria executados, com base na verificação dos

<sup>19</sup> O entendimento comum é que a equipa de auditoria deve se comunicar com a administração durante todo o processo de auditoria e, portanto, as distorções identificadas e detetadas durante a auditoria devem ter sido comunicadas para sua devida correção e retificação.

ajustes feitos pela administração. Os lançamentos de ajustes necessários e outros documentos de suporte devem ser documentados pela equipa de auditoria para sustentar a conclusão revista, baseada nos procedimentos de auditoria executados.

- 7.14 Em resposta às distorções identificadas, a equipa de auditoria pode realizar procedimentos de auditoria adicionais, por exemplo, para determinar se foram encontradas diferenças nas taxas de despesas de viagem em outras solicitações reembolso/pagamento (considerando o exemplo acima), ou seja, se existem distorções adicionais. O revisor pode instruir a equipa de auditoria a aumentar o tamanho da amostra de solicitações de reembolso/pagamento de despesas de viagem, realizar procedimentos adicionais de auditoria e chegar a uma conclusão.

## 7.1 Outros Procedimentos Complementares

### Revisão das Demonstrações Financeiras

- 7.15 A equipa de auditoria é obrigado a executar procedimentos de auditoria para avaliar se a apresentação geral das demonstrações financeiras está de acordo com a ERF aplicável. Algumas das boas práticas na leitura e revisão das demonstrações financeiras incluem:

- a) Referências cruzadas – isso inclui a concordância das informações nas demonstrações financeiras com os registos contabilísticos subjacentes e os papéis de trabalho da equipa de auditoria.
- b) Verificação de consistência interna – isso inclui comparar a consistência das informações dentro das demonstrações financeiras, verificar a correspondência entre os números e informações entre os quadros principais das demonstrações financeiras e as notas explicativas, e validar a precisão das informações.
- c) Conferência de somas – isso envolve o recálculo de valores.
- d) Preenchimento de *checklist* de divulgação – a equipa de auditoria pode usar *checklists* de divulgação (por exemplo, *checklists* de divulgação de *IFRS/IPSAS*) para auxiliar na revisão da adequação e completude das divulgações.
- e) Revisão de outras informações de acordo com a *ISSAI 2720*, se aplicável.

## 7.2 Procedimentos Analíticos

- 7.16 *ISSAI 2520.6* estabelece que o auditor deve planejar e executar procedimentos analíticos próximo do final da auditoria, que o auxiliem a formar uma conclusão geral sobre se as demonstrações financeiras são consistentes com o entendimento que possui da entidade.

As conclusões resultantes da execução de procedimentos analíticos no final da auditoria têm a finalidade de corroborar as conclusões formadas durante a auditoria de componentes ou elementos individuais das demonstrações financeiras.

Os procedimentos analíticos realizados no final da auditoria podem ter uma formulação semelhante àqueles executados durante a fase de planeamento. Por exemplo, o auditor pode comparar os resultados do ano corrente com os do ano anterior para garantir que sejam compreendidas todas as variações significativas, com base nas informações obtidas durante o processo de auditoria. Os resultados dos procedimentos analíticos substantivos durante a fase de execução da auditoria fornecerão informações úteis na análise do saldo e movimentação da conta durante os procedimentos analíticos próximos ao final da auditoria. O auditor pode então comparar as demonstrações financeiras preliminares, após considerar os ajustes durante a auditoria, com as demonstrações financeiras finais preparadas pela administração.

- 7.17 Além disso, como as demonstrações financeiras contêm notas explicativas sobre as contas conforme requerido pelos diferentes ERFs e outras legislações aplicáveis à entidade, a equipa de auditoria precisa auditar as notas explicativas para garantir sua conformidade com a ERF aplicável. As notas explicativas são tecnicamente equivalentes às demonstrações financeiras e, portanto, a equipa de auditoria deve assegurar que seja obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para obter conforto sobre essas notas.

7.18 Os novos procedimentos de auditoria planeados e executados precisam ser documentados no modelo de procedimento analítico sugerido no **PTA 7.2** deste Manual. Deve ser claramente indicado no papel de trabalho que estes procedimentos foram executados no final da auditoria.

### 7.3 Procedimentos sobre Eventos Subsequentes

7.19 “Eventos subsequentes” afetam a apresentação das demonstrações financeiras e, por conseguinte, a opinião a equipa de auditoria, na medida em que a administração seja obrigada a ajustar as demonstrações financeiras e a equipa de auditoria a ajustar o seu relatório. Eventos subsequentes ocorrem entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório da equipa de auditoria, incluindo factos que a equipa de auditoria venha a ter conhecimento após a data de seu relatório. Portanto, a *ISSAI 2560* “Eventos Subsequentes” exige que os auditores executem procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que todos os eventos subsequentes que requerem ajustes ou divulgações nas demonstrações financeiras tenham sido identificados.

7.20 Com base na ERF utilizada pela entidade para elaborar suas demonstrações financeiras, a administração deve identificar quaisquer eventos subsequentes e como foram tratados nessas demonstrações financeiras (e.g., *IAS 10*; *IPSAS 14*). A equipa de auditoria precisa verificar se a administração estabeleceu procedimentos adequados para identificar eventos subsequentes relevantes. Cabe à equipa de auditoria rever se há eventos que requerem ajustes ou não, com referência à ERF aplicável. Os eventos após à data das demonstrações financeiras que requerem ajustes são aqueles que fornecem prova/evidência de condições que existiam na data de encerramento dessas demonstrações. Os eventos que não requerem ajustes são aqueles em que há indicativos de condições que surgiram após a data de encerramento das demonstrações financeiras.

### 7.4 Procedimentos sobre Continuidade Operacional

7.21 A premissa de continuidade operacional parte da suposição de que a entidade está em continuidade operacional e continuará em operação no futuro previsível. Assim, ao elaborar as demonstrações financeiras, a administração da entidade usa premissas de continuidade, se ela acredita na capacidade da entidade continuar em operação.

7.22 Essas premissas impactam significativamente as demonstrações financeiras da entidade, porque entidades que não estão em continuidade relatam numa base diferente daquelas que estão (por exemplo, os ativos e passivos seriam reconhecidos pelo seu valor de liquidação, e não pelo seu valor esperado no futuro).

7.23 A premissa de continuidade operacional é adotada, a menos que evidências indiquem o contrário. É por isso que a *ISSAI 2570* “Continuidade Operacional” estabelece que o auditor deve permanecer alerta, durante toda a auditoria, sobre evidências de eventos ou condições que possam colocar em dúvida a capacidade da entidade continuar em operação.

7.24 A equipa de auditoria precisa executar procedimentos de auditoria sobre as premissas de continuidade operacional utilizadas pela administração na elaboração das demonstrações financeiras (por exemplo, rever a previsão dos fluxos de caixa para atender os passivos), incluindo a obtenção de provas/evidências para avaliar a adequação das premissas de continuidade da administração e formar uma conclusão sobre se essas provas/evidências indicam quaisquer incertezas relevantes sobre a capacidade da entidade continuar em operação. Na verdade, a premissa de continuidade operacional envolve julgamentos sobre eventos que ocorrerão no futuro, que são inerentemente incertos.

7.25 A administração deve elaborar as demonstrações financeiras numa base de continuidade, na premissa de que a entidade continuará suas operações num futuro previsível, que é de doze meses a partir da data em que o relatório da equipa de auditoria é assinado.

7.26 O conceito de continuidade operacional no setor público, especialmente no governo, pode ser menos relevante que no setor privado, uma vez que o financiamento do setor público é mobilizado por meio de impostos e outras fontes de receitas não tributárias.

7.27 Riscos de continuidade operacional podem surgir, mas não se limitam a situações em que entidades do setor público operam com fins lucrativos, onde o suporte governamental pode ser reduzido ou retirado, ou no caso de privatização. Eventos ou condições que possam gerar dúvida significativa sobre a capacidade de uma entidade permanecer em continuidade operacional no setor público podem incluir situações onde a entidade do setor público carece de financiamento para sua existência continuada ou quando decisões sobre políticas venham a afetar os serviços prestados pela entidade do setor público (ISSAI 2570.A2).

Quando houver incerteza significativa sobre a capacidade da entidade continuar em operação e isso tiver sido divulgado nas demonstrações financeiras, a equipa de auditoria deverá incluir a secção "Incerteza Relevante Relacionada à Continuidade Operacional" para direcionar a atenção dos usuários para a nota explicativa e declarar que tal incerteza pode gerar dúvida sobre a capacidade de permanecer em continuidade operacional. Caso a equipa de auditoria deverá não concorde com a premissa da administração relativamente à continuidade, a equipa deve modificar a sua opinião no relatório de auditoria.

## 7.5 Representações Formais

7.28 As representações formais, muitas vezes chamadas de representações da administração, são, por si só, uma forma de prova/evidência de auditoria ou um tipo de prova/evidência que corrobora outra evidência de auditoria obtida pela equipa de auditoria.

7.29 A ISSAI 2580 requer que o auditor execute certos procedimentos de auditoria nas representações da administração até o final da auditoria. O auditor deve assegurar que a data das representações formais seja a mais próxima possível, mas não posterior, à data do relatório do auditor. O auditor não pode expressar uma opinião sobre a apresentação das demonstrações financeiras em data anterior à data das representações formais, porque essas representações são evidências de auditoria. As representações devem abranger todos os períodos cobertos pela opinião de auditoria, dependendo da natureza das informações comparativas apresentadas nas demonstrações financeiras.

7.30 O **PTA 7.3** fornece um exemplo de representação formal, que precisa ser adaptado de acordo com as necessidades da ISC ou da equipa de auditoria. O modelo oferece uma visão geral do que as representações formais precisam ter. **Dependendo da estrutura de governança das entidades auditadas pela ISC de diferentes jurisdições, a administração da ISC deve decidir e comunicar à entidade qual pessoa deve assinar as representações formais.**

7.31 **Litígios e Reclamações.** A prova/evidência de auditoria sobre a situação de eventuais litígios e demandas até a data do relatório da equipa de auditoria podem ser obtidas por meio de indagação à administração, inclusive seus consultores jurídicos internos, responsáveis por tratar de assuntos relevantes. Em alguns casos, a equipa de auditoria pode precisar obter informações atualizadas de um consultor jurídico externo à entidade. Se aplicável, a equipa de auditoria pode também rever as contas de despesas legais. O objetivo desses procedimentos de auditoria é identificar litígios e reclamações que possam ter efeito relevante nas demonstrações financeiras em termos de contabilização e divulgação.

## 7.6 Revisão dos Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas

7.32 As ERFs frequentemente possuem requisitos específicos de divulgação para a entidade auditada em relação a partes relacionadas, o que afetará o trabalho da equipa de auditoria (por exemplo, IAS 24, IPSAS 20). Em algumas ISCs, podem existir regulamentos exigindo relatórios sobre remunerações do

peçoal-chave na entidade auditada. Para este propósito, a *ISSAI* 2550 complementa como o auditor identifica, avalia e responde ao risco de distorções relevantes com os seguintes requisitos:

- a) Entender o relacionamento e as transações. O auditor precisa identificar as partes relacionadas, a natureza dos relacionamentos e se há transações durante o período de auditoria. Para auxiliar na identificação de quem são as partes relacionadas, o auditor pode fazer referência à definição na ERF aplicável.
- b) Determinar se o relacionamento ou as transações levam a risco significativo de distorções relevantes, especialmente quando as transações não são conduzidas em termos e condições normais.
- c) Entender os controlos da administração para identificar, contabilizar, divulgar ou autorizar relacionamentos e transações.
- d) Responder aos riscos decorrentes de partes relacionadas e transações.

## 7.7 Comunicar Deficiências nos Controlos Internos à Administração e aos Responsáveis pela Governança

7.33 De acordo com a *ISSAI* 2265, o auditor é obrigado a comunicar aos responsáveis pela governança ou à administração sobre deficiências significativas observadas nos controlos internos relevantes para o processo de relatórios financeiros, com base no trabalho de auditoria realizado (ver secção testes de controlos, no Capítulo 6). Essa comunicação deve ser feita por escrito. A comunicação com a administração e os responsáveis pela governança é um processo contínuo numa auditoria.

A *ISSAI* 2265.A13 afirma que, ao determinar quando emitir a comunicação por escrito, o auditor pode considerar se o recebimento dessa comunicação seria um factor importante para permitir que os responsáveis pela governança desempenhem suas responsabilidades de supervisão em relação ao processo de relato financeiro, o que inclui a aprovação das demonstrações financeiras. As ISCs podem ter suas próprias políticas sobre quando tais assuntos precisam ser comunicados aos responsáveis pela governança e à administração, para que tomem as medidas apropriadas.

## 7.8 Organização dos Papéis de Trabalho de Auditoria

7.34 A *ISSAI* 2230 "Documentação de Auditoria" exige que a documentação do processo de revisão inclua informações sobre quem revisou o trabalho de auditoria finalizado e a data e extensão dessa revisão. Nos papéis de trabalho sugeridos nos anexos deste manual, foram criadas linhas e colunas designadas para registar "quem executou o trabalho de auditoria" e "quem revisou o trabalho finalizado". As evidências de revisão em diferentes níveis devem garantir que o devido processo de qualidade da auditoria financeira de acordo com as *ISSAIs* tenha sido seguido na auditoria.

7.35 A documentação dos papéis de trabalho de auditoria com numeração específica é sugerida no **PTA 7.4**. As ISCs podem adaptar tal prática.

7.36 Seguem algumas das boas práticas na preparação dos papéis de trabalho de auditoria:

- a) Indicar detalhes completos de datas e assinaturas do executor e revisor do trabalho de auditoria. Isso promoverá a *accountability* do trabalho e facilitará o acompanhamento do progresso do trabalho.
- b) Rotulagem/codificação clara, referência e referências cruzadas entre folhas de cálculo principais, documentação comprobatória e provas/evidências de auditoria. Utilizando a numeração no **PTA 7.4** por exemplo, assumindo que a equipa de auditoria tenha usado a série 5200 para procedimentos substantivos de auditoria, a equipa pode usar um esquema de codificação como:
  - 5200\_A – Papel de trabalho principal de Caixa.
  - 5200\_B – Papel de trabalho principal de Receber.

- 5200\_C – Papel de trabalho principal de Estoques.

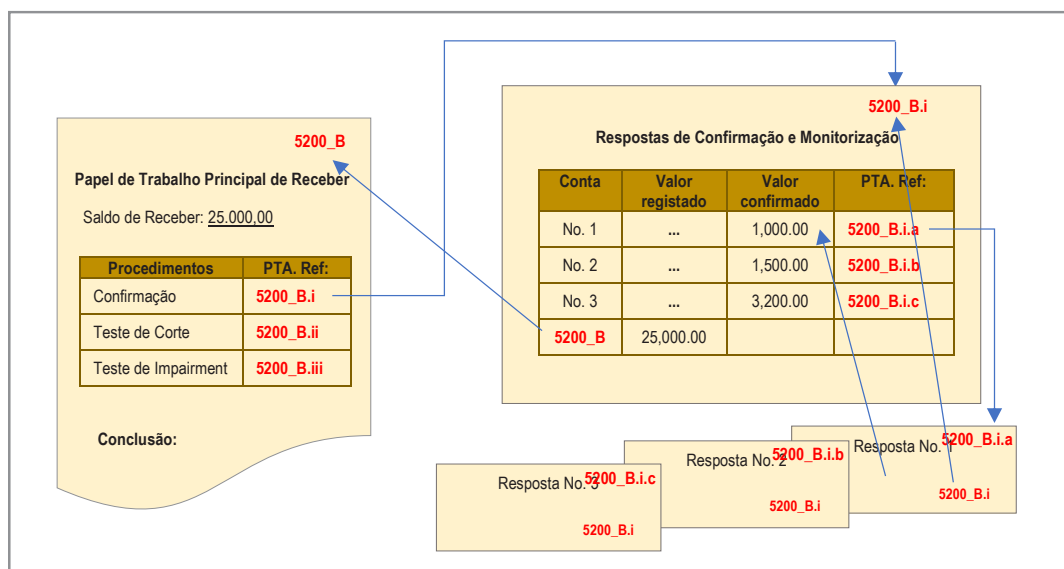
Se a equipa de auditoria tiver vários procedimentos, pode usar subcodificação. Em receber, por exemplo:

- 5200\_B.i – Procedimentos de confirmação.
- 5200\_B.ii – Testes de corte.
- 5200\_B.iii – Testes de *impairment*.
- e assim por diante.

A equipa de auditoria também pode atribuir códigos às provas/evidências obtidas. Por exemplo, se a equipa recebeu respostas de confirmação, pode atribuir códigos da seguinte forma:

- 5200\_B.i.a – parte confirmante nº 1.
- 5200\_B.i.b – parte confirmante nº 2.
- e assim por diante.

Cada papel de trabalho precisa ser rotulado usando os códigos que a equipa de auditoria definiu e deve fornecer referências aos papéis de trabalho relacionados. Isso pode ser ilustrado da seguinte forma:



- c) Uso adequado e consistente de marcas de verificação (*tick marks*) e legendas. Ter marcas de verificação de auditoria padronizadas facilitará o entendimento comum dos papéis de trabalho dentro da ISC. Alguns exemplos de marcas de verificação são:

DF	Conferido com os saldos nas demonstrações financeiras
^, <	Somado/calculado horizontalmente e verticalmente
FPE 01/01/2023	Evidência <b>fornecida pela entidade</b> na data especificada dd/mm/aaaa
\$	Recalculado utilizando as taxas estipuladas
Irr	Irrelevante
R	Conferido com os documentos comprobatórios
S	Investigações adicionais dispensadas

- d) Documentar as características identificadoras dos itens específicos testados (veja *ISSAI 2230.9(a)*). É importante que a referência da evidência testada seja documentada. Por exemplo, equipa de auditoria pode especificar o número do comprovante, número do recibo oficial ou qualquer identificação única do documento. Para estabelecer o rasto de auditoria, a equipa de auditoria também precisa documentar como tais itens são selecionados. Ao selecionar itens de alto valor ou itens-chave, ou ao usar amostragem de auditoria, o processo de seleção precisa ser claramente descrito. Se possível, a prova/evidência de auditoria ou a sua cópia obtida pode ser incluída no arquivo de auditoria.
- e) Descrever os resultados dos procedimentos realizados e conclusões alcançadas. Independentemente de os procedimentos resultarem em observações positivas ou negativas, descrever o resultado auxiliará o fluxo de revisão dentro da equipa de auditoria, bem como a revisão de qualidade do trabalho e inspeção de auditorias, conforme aplicável.
- f) Inclusão da documentação da revisão de qualidade do trabalho, conforme aplicável. Quando o trabalho de auditoria é selecionado para revisão de qualidade do trabalho, todos os papéis de trabalho do revisor de qualidade do trabalho devem fazer parte dos papéis de trabalho da equipa de auditoria.
- g) Inclusão de atas ou ficha se houver reuniões importantes dentro da equipa de auditoria, com a administração e com aqueles consultados para apoiar o resultado geral dos procedimentos e conclusões alcançadas.

7.37 O período do processo de arquivamento e o período de retenção são normalmente definidos na regulamentação da ISC ou em regulamentos relevantes. Por exemplo, as diretrizes institucionais ou a legislação podem exigir a conclusão do processo de arquivamento dos papéis de trabalho tanto em cópia física quanto digital dentro de 60 dias corridos após a data do relatório do auditor independente.

A retenção desses papéis de trabalho pode ser afetada pelo regulamento ou sensibilidade do trabalho de auditoria. Por exemplo, os papéis de trabalhos de auditoria regulares podem ser programados para eliminação somente após 5 anos, mas aqueles de auditorias de entidades listadas, ou aqueles com questões nacionais críticas podem ser programados para eliminação somente após a resolução das questões, ou por um período de tempo consideravelmente mais longo.

## 7.9 Reunião de Encerramento da Auditoria

7.38 A reunião de encerramento não é um requisito das *ISSAIs*, mas é frequentemente realizada para garantir que o relatório preliminar da equipa de auditoria, as provas/evidências de auditoria, os comentários de gestores e a versão final das demonstrações financeiras sejam discutidos e acordados com a administração e, quando aplicável, com os responsáveis pela governança. Essa reunião também reduz os riscos de mal-entendidos posteriores entre a administração e a equipa de auditoria sobre questões refletidas no relatório final de auditoria. Alguns referem-se a isso como reunião de esclarecimentos da auditoria.

7.39 Outros assuntos relevantes para a auditoria também podem ser discutidos, como dificuldades encontradas durante o processo de auditoria, para que possam ser mitigadas na próxima auditoria, detalhes de quaisquer questões éticas que possam ser esclarecidas com a administração, etc. Se houver expectativa de modificação na opinião, a equipa de auditoria também pode discutir durante a reunião de encerramento as circunstâncias que levaram à modificação esperada e o texto da modificação conforme exigido pela *ISSAI 2705.30*.

7.40 A equipa de auditoria e a administração devem manter a ata/ficha da reunião de encerramento, detalhando os debates sobre o relatório preliminar da equipa de auditoria e as provas/evidências de auditoria específicas, bem como as decisões tomadas sobre cada ponto de discussão. As atas/fichas de reunião de encerramento de auditorias devem ser datadas e assinadas pelos representantes da equipa de auditoria e da administração. Tais atas/fichas da reunião também constituem prova/evidência de auditoria, que pode ser usada como base para finalizar o relatório.

7.41 Após realizar a reunião de encerramento, a equipa de auditoria elabora o relatório de auditoria levando em consideração os comentários de gestores, fornecidos pela administração e, se aplicável, pelos responsáveis pela governança.

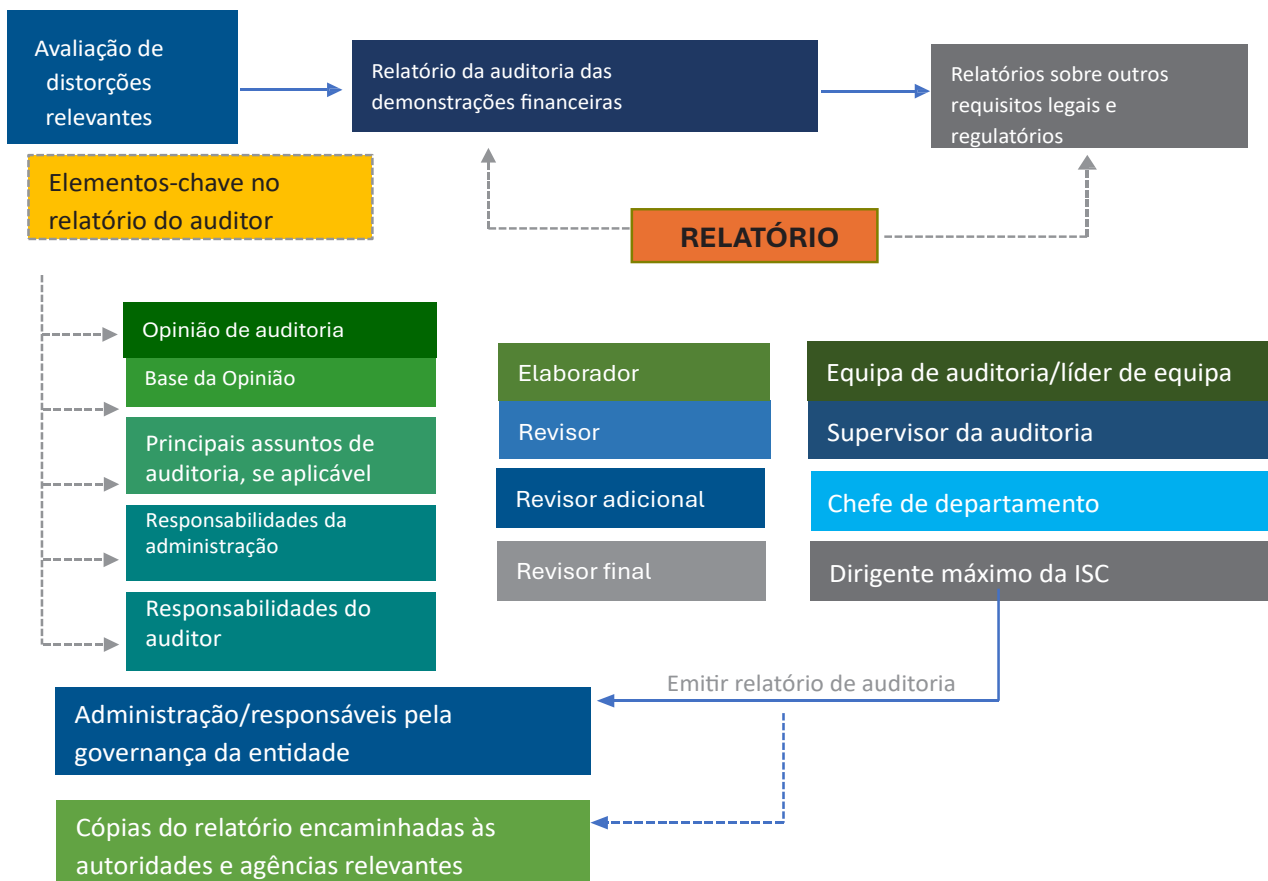
## Capítulo 8 – Relatório de Auditoria

8.1 O relatório de auditoria é o produto final de todo o processo de auditoria, que é elaborado com base nas provas/evidências de auditoria suficientes e apropriadas, obtidas pelos auditores, mediante execução dos procedimentos de auditoria.

Conforme a *ISSAI 2700*, os objetivos do auditor são: formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, com base na avaliação das conclusões extraídas das evidências; e expressar claramente essa opinião por meio de um relatório escrito, que também descreva a base para essa opinião.

8.2 Baseado na avaliação do efeito das conclusões extraídas das evidências de auditoria, a equipa de auditoria elabora e emite o relatório de auditoria. A **Figura 16** abaixo, ilustra um exemplo do processo de elaboração do relatório numa auditoria financeira, que pode ser adaptado à organização e divisão de responsabilidades da ISC.

Figura 16 - Processo de elaboração do relatório de auditoria



8.3 Os requisitos de relatórios são estabelecidos nas seguintes *ISSAIs*:

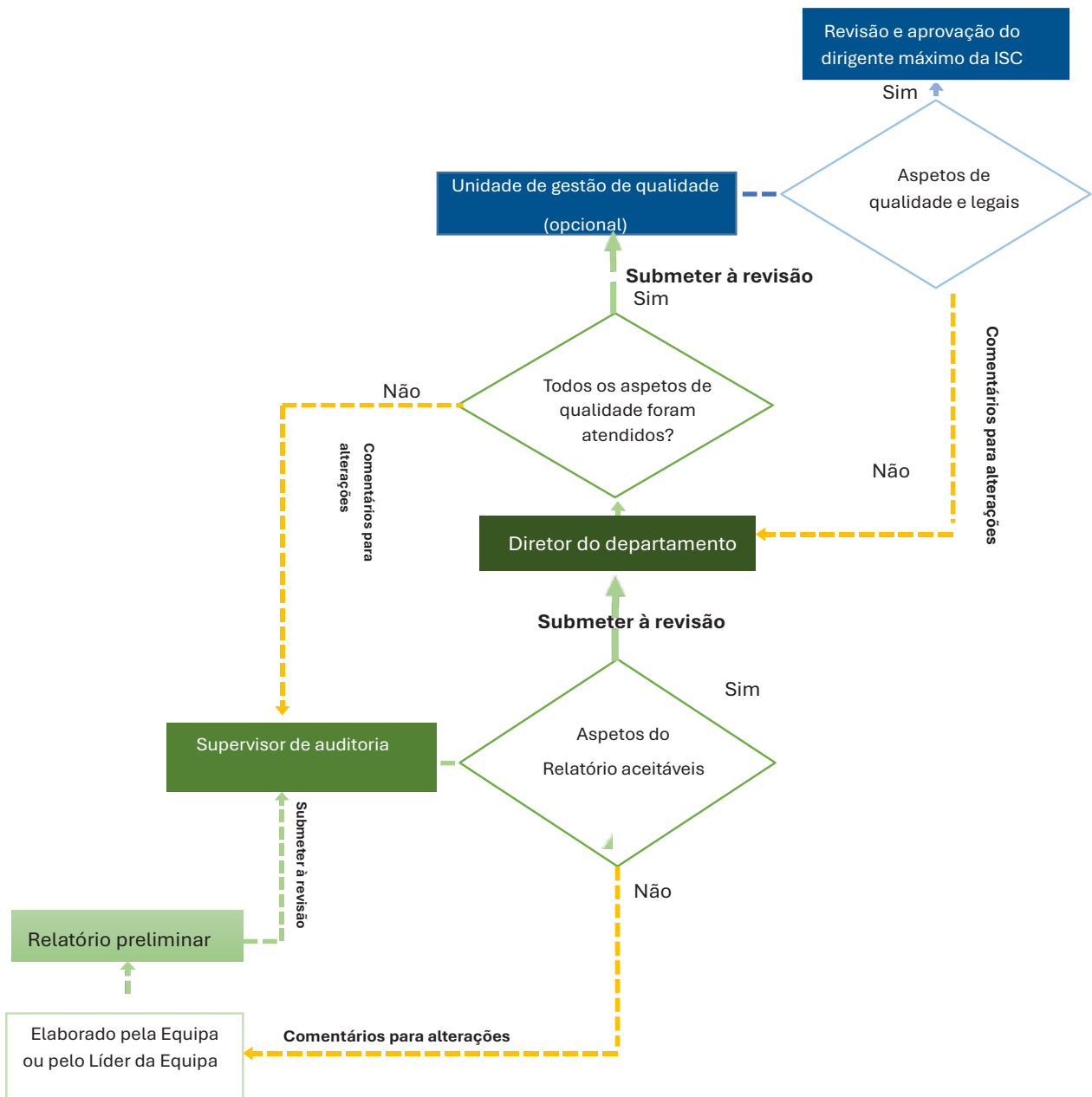
- a) *ISSAI 2700* “Formação de Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações financeiras”;
- b) *ISSAI 2701* “Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente”;
- c) *ISSAI 2705* “Modificações na Opinião do Auditor Independente”;

- d) *ISSAI 2706* “Parágrafo de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente”;
- e) *ISSAI 2710*, “Informações Comparativas — Valores Correspondentes e Demonstrações financeiras Comparativas”; e
- f) *ISSAI 2720*, “Responsabilidades do Auditor em Relação a Outras Informações”.

Além desses requisitos, **a ISC podem ter responsabilidades adicionais de relatório, determinadas por leis e regulamentos nas suas respetivas jurisdições**. Isso é enfatizado nas notas práticas das ISSAIs e até mesmo nas respetivas *ISSAIs*.

- 8.4 Para garantir a consistência e produzir um relatório de auditoria de alta qualidade, o texto deve ser submetido a um processo de revisão de qualidade na ISC. A **Figura 17** apresenta um exemplo de processo de revisão de qualidade de relatório de auditoria numa ISC. A figura é autoexplicativa e adaptável à estrutura organizacional e ao processo de revisão de qualidade de cada ISC, com base no sistema de gestão da qualidade da auditoria. Observe que o processo de revisão também será afetado se o trabalho de auditoria precisar passar por revisão de qualidade do trabalho. Se for o caso, essa revisão precisa ser concluída e todas as questões resolvidas antes da emissão do relatório.

Figura 17 - Processo de revisão da qualidade do relatório de auditoria



8.5 A redação da opinião de auditoria depende da ERF utilizada para elaborar as demonstrações financeiras (explicado pela *ISSAI 2200.13*), uma vez que é a ERF que determina, em termos amplos, a forma, o conteúdo e a estrutura das demonstrações financeiras.

### 8.1 Formação de opinião sobre as demonstrações financeiras

8.6 A equipa de auditoria considera ou avalia as seguintes condições ao formar sua opinião sobre as demonstrações financeiras:

- a) Se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspetos relevantes, de acordo com a ERF aplicável.
- b) Se as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante, devido a fraude ou erro. Esta conclusão deve ser baseada no seguinte (*ISSAI 2700.11*):
  - i. Se foram obtidas evidências suficientes e apropriadas, conforme exigido pela *ISSAI 2330*; e
  - ii. Se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto, de acordo com a *ISSAI 2450*.
- c) A consideração dos aspetos qualitativos das políticas contabilísticas da entidade, incluindo indicadores de possível tendenciosidades nos julgamentos da administração (*ISSAI 2700.12*).

A **Ilustração 24**, abaixo, ajudará a equipa de auditoria a realizar a avaliação para formar sua opinião.

**Ilustração 24 - Considerações do auditor ao formar a opinião**

Evidências de auditoria	Suficientes e apropriadas				Relevantes	
	Sim	Não			Sim	Não
Distorções não corrigidas	Relevantes				Confiáveis	
	Não	Sim			Sim	Não
Políticas contabilísticas significativas	Divulgadas adequadamente				Comparáveis	
	Sim	Não			Sim	Não
Políticas contabilísticas	Compatíveis com a ERF				Compreensíveis	
	Sim	Não			Sim	Não
	Apropriadas				Divulgações das demonstrações financeiras	
	Sim	Não			Adequadas	
Estimativas contabilísticas	Razoáveis				Sim	Não
	Sim	Não			Terminologia usada	
					Apropriada	
					Sim	Não

8.7 A auditoria financeira é uma avaliação independente das demonstrações financeiras, na qual a equipa de auditoria expressa uma opinião que oferece a confiança razoável (alto nível de segurança, mas não absoluta).

Existem basicamente dois tipos de opinião de auditoria:

- a) Opinião não modificada; e
- b) Opinião modificada.

#### 8.1 1 Opinião Não Modificada

8.8 A opinião de auditoria é não modificada quando a equipa auditoria conclui que as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspetos relevantes, de acordo com a ERF aplicável.

- 8.9 A redação do parágrafo da opinião do relatório da equipa de auditoria dependerá do tipo de estrutura de relatório aplicável à entidade na elaboração das demonstrações financeiras, ou seja, estrutura de apresentação adequada ou estrutura de conformidade. Exemplos extraídos da *ISSAI 2700* são reproduzidos a seguir.

**Ilustração 25 - ERF aplicável e opinião do auditor**

Opinião do auditor sob uma estrutura de apresentação adequada

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras apresentam adequadamente, em todos os aspetos relevantes, a posição patrimonial e financeira da entidade em 31 de dezembro de 20XX, o desempenho financeiro de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, de acordo com (a ERF aplicável);

OU

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras apresentam uma visão verdadeira e justa, em todos os aspetos relevantes, da posição patrimonial e financeira da entidade em 31 de dezembro de 20XX, do desempenho financeiro de suas operações e dos seus fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, de acordo com (a ERF aplicável).

Opinião do auditor sob uma estrutura de conformidade\*

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspetos relevantes, de acordo com a Lei XYZ da Jurisdição X.

\*Conformidade com requisitos de estatutos ou leis.

A descrição do que as demonstrações financeiras se propõem a apresentar (por exemplo, posição financeira, ou resultados de operações, nos exemplos ilustrativos acima), poderá variar dependendo da ERF aplicada.

- 8.10 A ERF aplicável à entidade auditada pode ser *IFRS*, emitidas pelo *IASB* ou *IPSAS*, emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*. No entanto, algumas entidades podem elaborar suas demonstrações baseadas em normas de contabilidade nacionais, compatíveis ou não com as *IFRS* ou as *IPSAS*. Normalmente, as demonstrações financeiras de entidades governamentais são baseadas em leis aprovadas pelo Poder Legislativo ou em regras e regulamentos instituídos pelo governo (Ministério das Finanças).
- 8.11 As *IFRS* e as *IPSAS* são consideradas estruturas de apresentação adequada. Quando as demonstrações financeiras são elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, a equipa de auditoria deve avaliar se essas demonstrações alcançam uma apresentação adequada. De acordo com a *ISSAI 2700.14*, a avaliação a equipa de auditoria sobre a apresentação adequada das demonstrações financeiras deve considerar:
- a) A apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras; e
  - b) Se as demonstrações financeiras, incluindo as respetivas notas explicativas, representam as transações e eventos subjacentes de modo a alcançar uma apresentação adequada.
- 8.12 Quando as demonstrações financeiras são elaboradas de acordo com uma estrutura de conformidade, a equipa de auditoria não é obrigado a avaliar se elas atingem uma apresentação adequada (*ISSAI 2700.19*).
- 8.13 Um exemplo de relatório de auditoria com opinião não modificada, sob uma estrutura de apresentação adequada é apresentado no **Apêndice 8.1**; e outro sob uma estrutura de conformidade é apresentado no **Apêndice 8.2**.

### 8.1.2 Opinião Modificada

8.14 A ISSAI 2700.17 estabelece que o auditor deve modificar sua opinião no relatório se:

- a) Concluir que, com base na prova/evidência de auditoria obtida, as demonstrações financeiras como um todo não estão livres de distorções relevantes (discordância). Por exemplo, discordância com as políticas contabilísticas adotadas pela entidade ou com as transações contabilísticas registadas nos livros de contabilidade; ou
- b) Não conseguir obter evidências de auditoria apropriadas e suficientes para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estejam livres de distorções relevantes (limitações de âmbito). Por exemplo, falta de acesso a certas áreas de documentos de transações contabilísticas, ou não disponibilização de certos documentos pela administração.

8.15 A extensão da modificação da opinião do auditor dependerá das circunstâncias e da generalização dos efeitos das distorções, reais ou possíveis, sobre as demonstrações financeiras. A ISSAI 2705 define os requisitos para a modificação da opinião no relatório do auditor independente que devem ser lidos em conjunto com os requisitos da ISSAI 2700, pois são inter-relacionados.

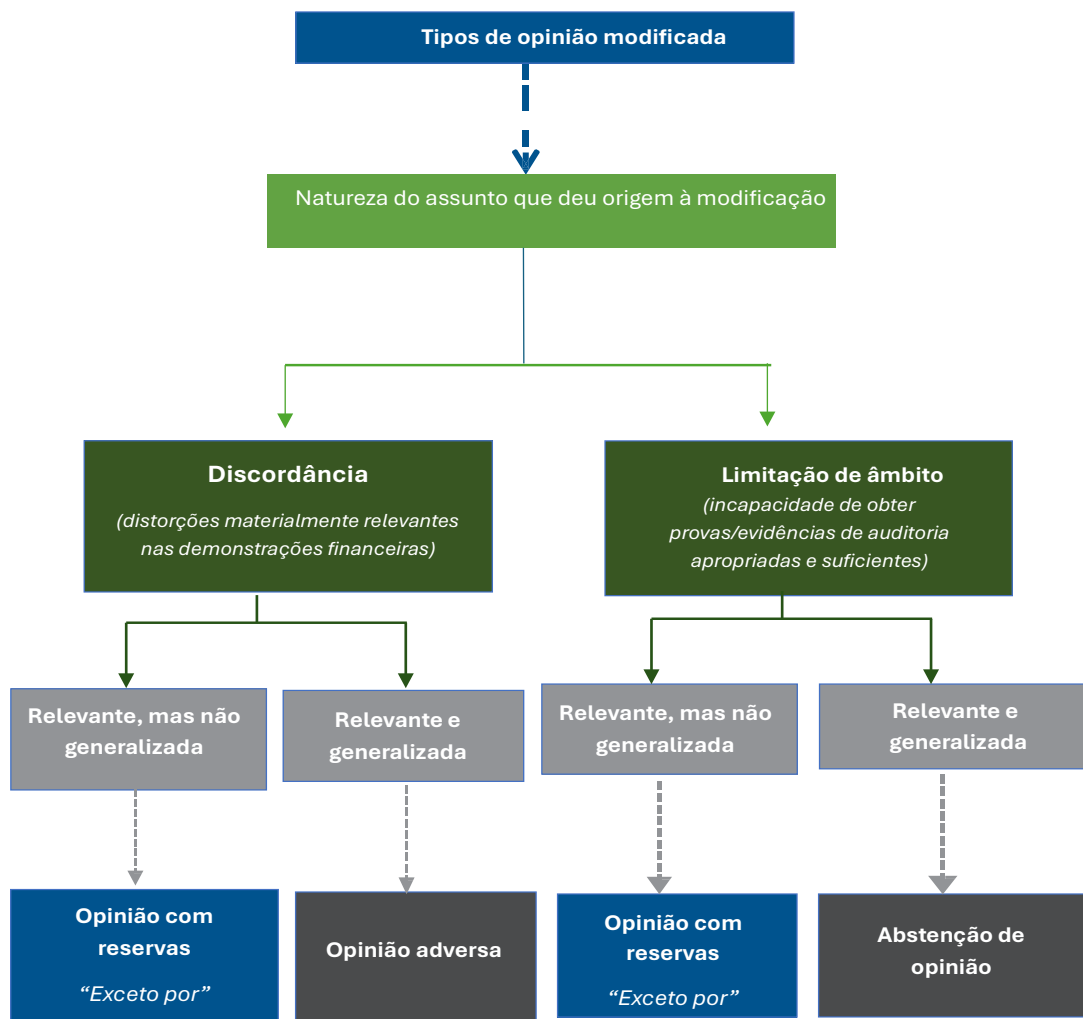
### 8.2 Determinação do Tipo de Modificação na Opinião do Auditor

8.16 Ao determinar o tipo de modificação na opinião do auditor, o julgamento profissional dos auditores desempenha um papel crucial na determinação da generalização dos efeitos ou dos possíveis efeitos do assunto que deu origem à modificação da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras. A **Figura 18** apresenta uma árvore de decisão para os diferentes tipos de opinião de auditoria modificada.

8.17 Como pode ser visto na **Figura 18**, o assunto que dá origem a uma modificação na opinião da auditoria pode ser uma distorção relevante nas demonstrações financeiras ou a impossibilidade de obter prova/evidência de auditoria apropriada e suficiente. Em outras palavras, a base para a modificação pode ser uma discordância com a administração sobre certos assuntos nas demonstrações financeiras ou uma limitação de âmbito, que impeça a equipa de auditoria de realizar os procedimentos adicionais de auditoria para reunir prova/evidência de auditoria apropriada e suficiente.

8.18 Se o assunto que dá origem à modificação for uma distorção relevante nas demonstrações financeiras, a equipa de auditoria precisa avaliar se a distorção é relevante ou generalizada, individualmente ou em conjunto. Se o assunto for relevante, mas não generalizado, a equipa de auditoria pode expressar uma opinião com reservas, usando um parágrafo com a expressão "exceto por". Esse tipo de opinião, também denominada "opinião qualificada", é muito comum nas auditorias realizadas pelas ISCs.

Figura 18 - Julgamento para formação dos diferentes tipos de opiniões de auditoria modificadas



8.19 Se o assunto que dá origem à modificação for uma distorção relevante e generalizada, a equipa de auditoria deve emitir uma opinião adversa.

8.20 De forma similar, se o assunto que dá origem à modificação estiver relacionado à impossibilidade de a equipa de auditoria obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, a equipa deve avaliar se o possível efeito das distorções não detetadas é relevante ou generalizado. Se o possível efeito das distorções não detetadas for relevante, mas não generalizado, a equipa de auditoria pode expressar uma opinião com reservas, utilizando um parágrafo com a expressão "exceto por".

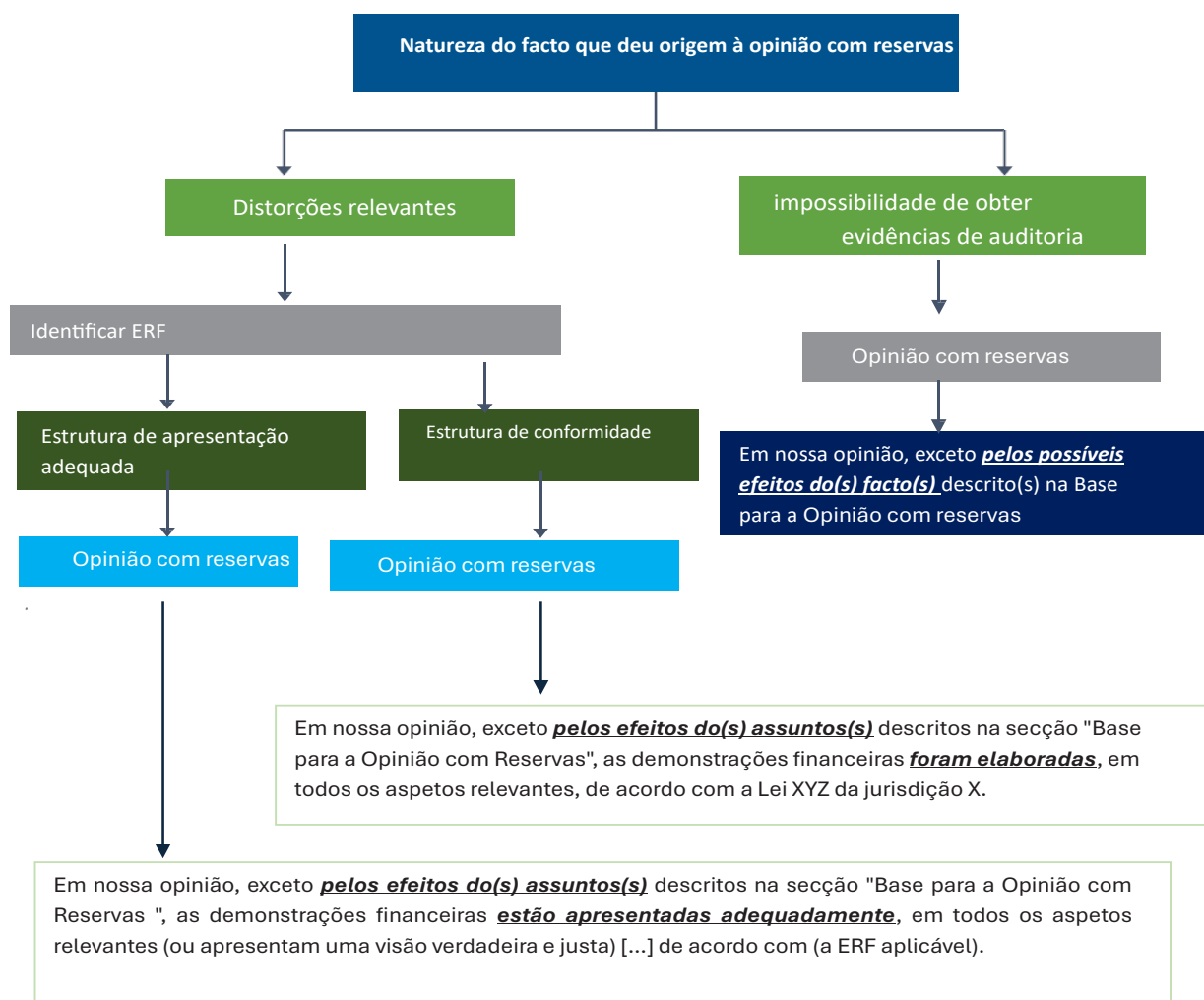
8.21 Se o possível efeito das distorções não detetadas é relevante e generalizado, a equipa de auditoria deve se abster de emitir uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras. Nessa situação, a equipa está impossibilitado de executar procedimentos adicionais de auditoria para reunir prova/evidência que lhe permita formar uma base para fornecer uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

8.22 A **Figura 19**, adiante, ilustra melhor como o julgamento a equipa de auditoria sobre a natureza do assunto que dá origem à modificação e sobre a generalização de seus efeitos ou possíveis efeitos nas demonstrações financeiras pode afetar o tipo de opinião a ser expressa.

### 8.2.1 Opinião com Reservas

8.23 A forma de redação e as frases usadas no parágrafo da Opinião com Reservas, do relatório a equipa de auditoria, são determinadas pela ERF aplicável, se uma estrutura de apresentação adequada ou se uma estrutura de conformidade, conforme exemplificado na **Ilustração 25**. No caso de impossibilidade de reunir prova/evidência de auditoria apropriada e suficiente, a equipa de auditoria deverá alterar o parágrafo de responsabilidade da equipa no seu relatório. A forma e o conteúdo de uma opinião com reservas são apresentados na **Figura 19**.

Figura 19 - Forma e conteúdo da opinião com reservas



8.24 O **Apêndice 8.3** fornece um exemplo de Opinião com Reservas devido a distorções nas demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada de propósito geral, de uma entidade governamental.

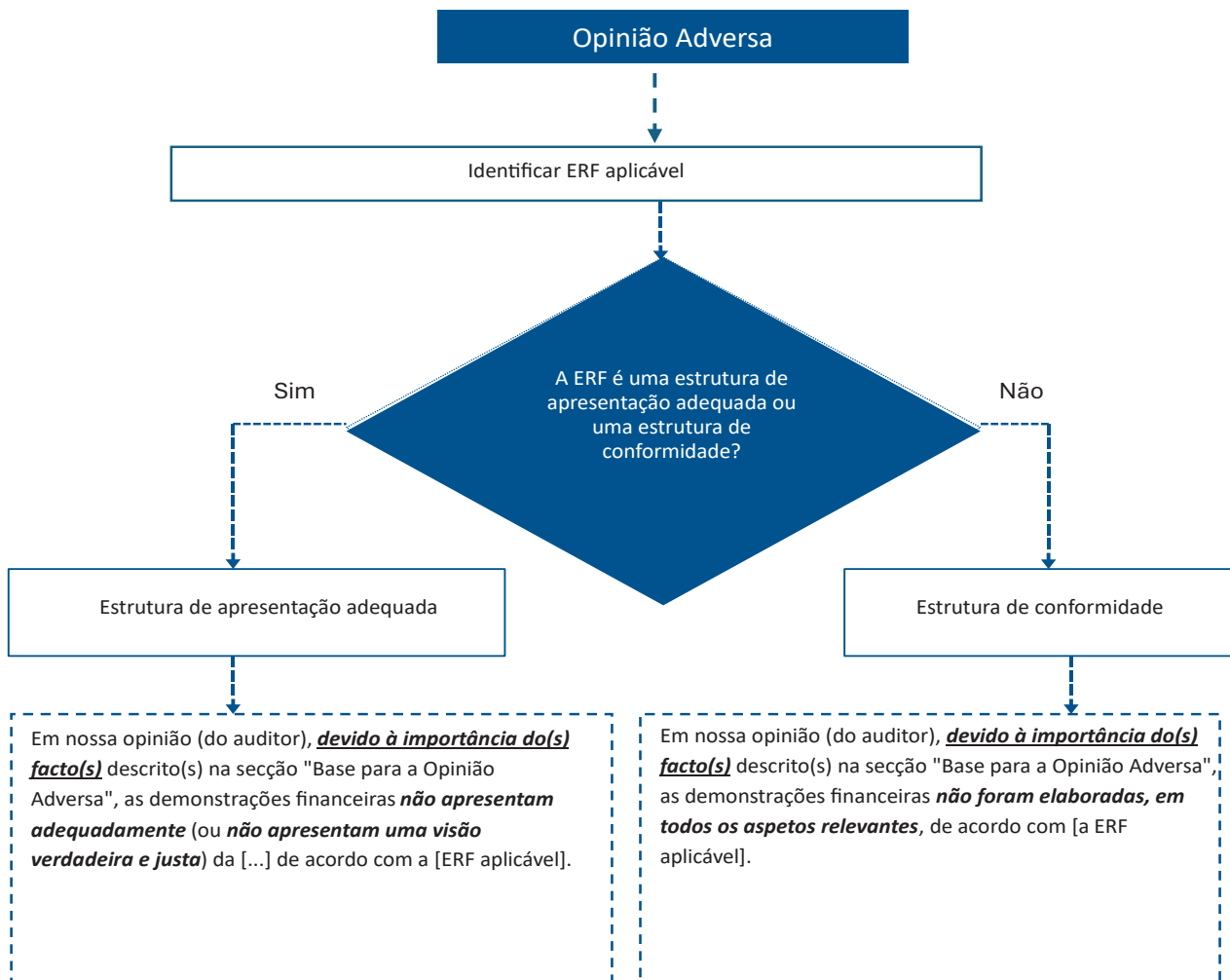
O **Apêndice 8.4**, por sua vez, apresenta um exemplo de Opinião com Reservas devido a distorções nas demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura de conformidade de propósito geral, também de uma entidade governamental.

Já o **Apêndice 8.5** apresenta um exemplo de Opinião com Reservas devido à impossibilidade de obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre um ou mais itens reconhecidos nas demonstrações financeiras.

### 8.2.2 Opinião Adversa

8.25 O parágrafo de opinião adversa, tanto sob uma estrutura de apresentação adequada quanto sob uma estrutura de conformidade, é apresentado na **Figura 20** adiante.

**Figura 20 - Formação de uma opinião adversa sobre as demonstrações financeiras**



8.26 Um exemplo de opinião adversa devido a distorções nas demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada de propósito geral, de uma entidade governamental, é fornecido no **Apêndice 8.6**.

### 8.3 Abstenção de Opinião

8.27 Quando a equipa de auditoria se abstém de expressar uma opinião devido à impossibilidade de obter prova/evidência de auditoria apropriada e suficiente, a redação da Abstenção de opinião deve seguir o prescrito na *ISSAI/ 2705*. Isso também exige a modificação da formulação padrão e a redação do parágrafo

que trata das responsabilidades da equipa de auditoria, em comparação com outras formas de opinião (ver *ISSAI 2705.28*).

**Abstenção de opinião**

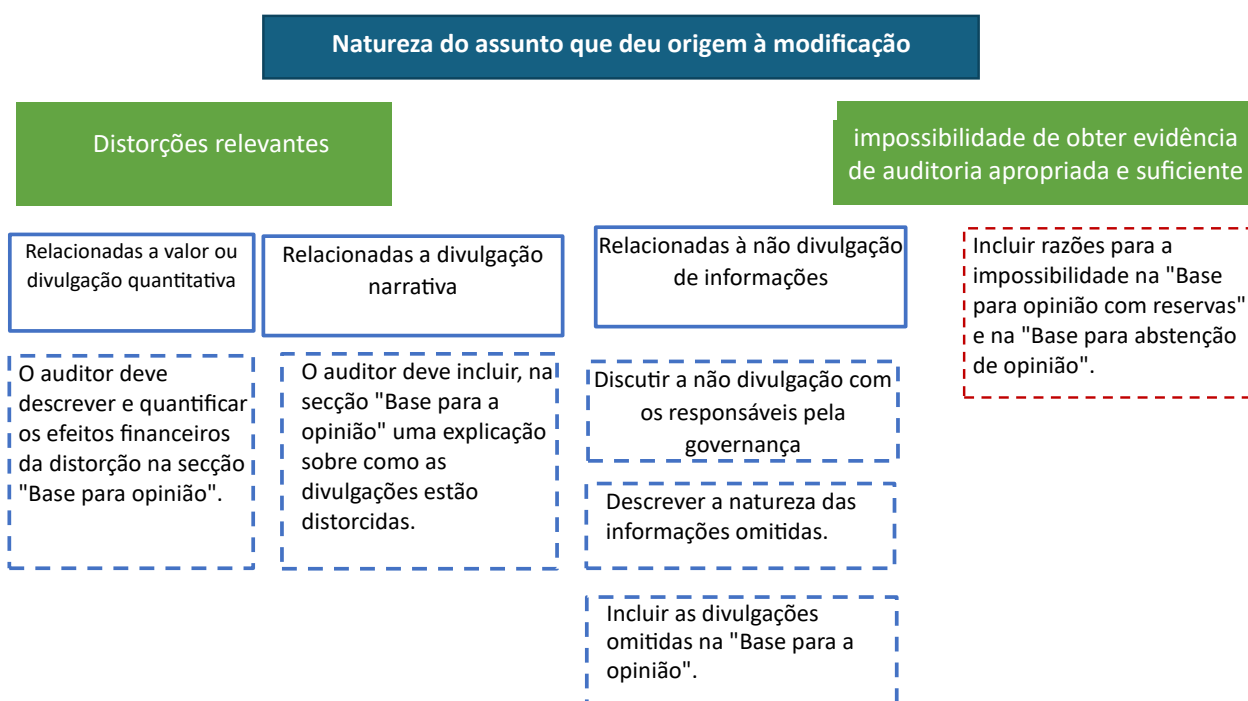
***Não expressamos uma opinião*** sobre as demonstrações financeiras referidas. Devido à **relevância do(s) assunto(s)** descrito(s) na secção "Base para a Abstenção de Opinião", não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras.

8.28 Um exemplo de Abstenção de Opinião, devido à impossibilidade da equipa de auditoria obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, é fornecido no **Apêndice 8.7**.

**8.3.1 Alteração da Base da Opinião**

8.29 Conforme a *ISSAI 2705.20*, quando o auditor modifica a opinião, deve alterar o título da base para "Base para opinião com reservas", "Base para opinião adversa" ou "Base para abstenção de opinião", incluindo uma descrição do assunto que deu origem à modificação. No caso de impossibilidade de obter prova/evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor deverá alterar o parágrafo de responsabilidade no seu relatório. Os requisitos que constam nos parágrafos 21 a 27 da *ISSAI 2705* são ilustrados na **Figura 21** abaixo.

Figura 21 - Condições que devem ser descritas na base para opinião



### 8.3.2 Base para Abstenção de Opinião

8.30 Quando a equipa de auditoria se abstém de emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras, deve alterar a descrição no parágrafo de responsabilidade do auditor para incluir as seguintes declarações, conforme a *ISSAI 2705.28*:

- a) De que a responsabilidade do auditor é de conduzir uma auditoria das demonstrações financeiras da entidade de acordo com as normas de auditoria e emitir um relatório de auditoria;
- b) De que, em decorrência do(s) assunto(s) descrito(s) na secção "Base para abstenção de opinião", não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras; e
- c) Sobre a independência do auditor e outras responsabilidades éticas exigidas pela *ISSAI 2700.28(c)*.

### 8.4 Parágrafos de Ênfase no Relatório do auditor

8.31 Um "Parágrafo de Ênfase" no relatório do auditor enfatiza um assunto já apresentado ou divulgado nas demonstrações financeiras. O objetivo é chamar a atenção dos usuários das demonstrações financeiras para questões que, no julgamento do auditor, são fundamentais para o entendimento pelos usuários das demonstrações financeiras. A *ISSAI 2706* apresenta os requisitos relacionados ao Parágrafo de Ênfase. Um exemplo de Parágrafo de Ênfase é:

---

*"Chamamos a atenção para a nota X relativa às demonstrações financeiras, que descreve as incertezas quanto ao resultado futuro de um litígio pendente contra o Hospital Y. No entanto, não modificamos nossa opinião em relação a esse assunto."*

---

8.32 O Parágrafo de Ênfase não afeta a opinião de auditoria e isso deve ser claramente indicado no relatório, conforme a *ISSAI 2706.9*.

### 8.5 Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do auditor

8.33 Os parágrafos de "Outros Assuntos" diferem do Parágrafo de Ênfase: o primeiro inclui assuntos diferentes daqueles apresentados ou divulgados nas demonstrações financeiras que, no julgamento do auditor, são relevantes para o entendimento sobre a auditoria e as responsabilidades do auditor, bem como seu relatório, por parte dos usuários (*ISSAI 2706.10*).

8.34 A *ISSAI 2706* prescreve os requisitos relacionados aos parágrafos de Outros Assuntos. A necessidade de incluir parágrafos de Outros Assuntos no relatório do auditor pode surgir nas seguintes situações:

- a) Não é possível ao auditor renunciar ao trabalho devido ao seu mandato ou regulamentos existentes, embora o possível efeito da incapacidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente seja disseminado de forma generalizada, devido à limitação do alcance da auditoria imposta pela administração (*ISSAI 2706.A10*).
- b) Leis, regulamentos ou práticas geralmente aceites numa jurisdição exigem, ou permitem, que o auditor aborde assuntos que proporcionem explicações adicionais relacionadas às responsabilidades do auditor na auditoria e no relatório das demonstrações financeiras conforme a *ISSAI 2706.A11*.
- c) Uma entidade prepara um conjunto de suas demonstrações financeiras de acordo com uma estrutura de propósito geral (por exemplo, a estrutura nacional) e outro conjunto de acordo com outra estrutura de propósito geral (por exemplo, as *IFRS*), e a equipa de auditoria tem a atribuição de expressar opinião sobre ambos os conjuntos de demonstrações financeiras. Se a equipa de auditoria tiver determinado que as estruturas são aceitáveis nas respetivas circunstâncias, a equipa pode incluir parágrafos de Outros Assuntos no seu relatório, referindo-se ao facto de que outro conjunto de demonstrações financeiras foi elaborado pela mesma entidade, de acordo com outra

estrutura de propósito geral, e que a equipa de auditoria emitiu um relatório sobre essas demonstrações financeiras conforme a *ISSAI* 2706.A13.

- d) Quando as demonstrações financeiras elaboradas para um propósito especial são elaboradas de acordo com uma estrutura de propósito geral, porque os usuários destinatários determinaram que as demonstrações financeiras de propósito geral atendem às suas necessidades de informações financeiras. Dado que o relatório a equipa de auditoria se destina a usuários específicos, a equipa pode considerar necessário, nas circunstâncias, incluir um parágrafo de Outros Assuntos, declarando que o relatório a equipa de auditoria se destina exclusivamente aos usuários específicos, e não deve ser distribuído ou usado por outras partes conforme a *ISSAI* 2706.A14.

8.35 Um exemplo de relatório a equipa de auditoria com Parágrafo de Ênfase e de Outros Assuntos é fornecido no **Apêndice 8.8**. Um relatório do auditor independente contendo uma opinião com reservas, devido a um desvio da ERF aplicável, e que inclui Parágrafo de Ênfase e de Outros Assuntos é apresentado no **Apêndice 8.9**.

## 8.6 Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do auditor

8.36 A *ISSAI* 2701.8 define Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) como assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente.

8.37 De acordo com a *ISSAI* 2701.5, o auditor é obrigado a comunicar os PAAs nas auditorias de empresas listadas em bolsas de valores e pode, voluntariamente, comunicar os PAAs no seu relatório, na auditoria de entidades não listadas.

8.38 Os PAAs são extraídos entre aqueles assuntos comunicados à administração e aos responsáveis pela governança que, por terem exigido atenção significativa a equipa de auditoria, são considerados os mais significativos na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. O processo de tomada de decisão para determinar os PAAs é apresentado na **Figura 22**, adiante.

8.39 A intenção de comunicar os PAAs é aumentar o valor comunicativo do relatório da equipa de auditoria, proporcionando maior transparência sobre a auditoria. Isso também fornece informações adicionais aos usuários das demonstrações financeiras.

8.40 A *ISSAI* 2705.29 proíbe o auditor de comunicar os PAAs quando se abstém de expressar opinião sobre as demonstrações financeiras, a menos que a apresentação dessas informações seja exigida por lei ou regulamento. Uma questão que dê origem a uma opinião modificada de acordo com a *ISSAI* 2705 ou uma incerteza relevante relacionada a eventos ou condições que possam lançar dúvidas significativas sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a *ISSAI* 2570, são, por sua natureza, PAAs. Contudo, em tais circunstâncias, esses assuntos não devem ser descritos na secção “Principais Assuntos de Auditoria” do relatório da equipa de auditoria. Em vez disso, a equipa de auditoria deve:

- a) Relatar esse(s) assunto(s) de acordo com a(s) *ISSAI*(s) aplicável(eis); e
- b) Incluir, na secção “Principais Assuntos de Auditoria”, uma referência à secção “Base para opinião com Reservas (ou Adversa)” ou à secção “Incertezas relevantes relacionadas à continuidade operacional”.

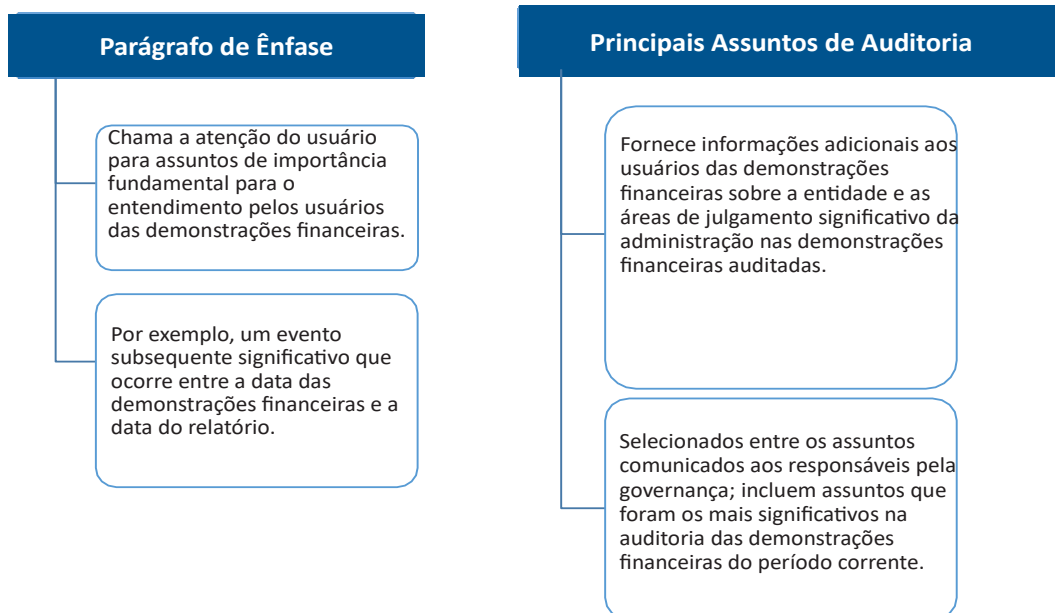
**Figura 22 - Estrutura de tomada de decisão para Principais Assuntos de Auditoria (PAAs)**



**Principais Assuntos de Auditoria**

8.41 Posicionar a secção separada de PAAs de forma próxima à opinião da equipa de auditoria pode dar destaque a essas informações e reconhecer o valor percebido das informações específicas do trabalho para os usuários pretendidos. O posicionamento dos PAAs, parágrafos de Ênfase e de Outros Assuntos depende da natureza da informação e sua significância.

**Figura 23 - Relação entre o parágrafo de ênfase e os PAAs no relatório da equipa de auditoria**



## 8.7 Forma e Conteúdo do Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Financeiras

8.42 O relatório de auditoria deve incluir os seguintes elementos, conforme a *ISSAI* 2700.20-49:

- a) Título;
- b) Destinatário;
- c) Opinião do Auditor;
- d) Base para Opinião;
- e) Continuidade Operacional (se aplicável);
- f) Principais Assuntos de Auditoria (apenas quando relevante e aplicável);
- g) Outras informações (se aplicável, de acordo com a *ISSAI* 2720);
- h) Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações financeiras;
- i) Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações financeiras;
- j) Outras responsabilidades relativas à emissão do relatório (se aplicável) — a serem relatadas em secção separada do relatório com o título "Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios";
- k) Nome e Assinatura pela pessoa autorizada da ISC, supervisor da auditoria ou pode ser o Auditor-Geral, conforme as políticas da ISC;
- l) Endereço da Auditoria; e
- m) Data do Relatório da Auditoria.

8.43 A forma e o conteúdo do relatório de auditoria serão alterados quando houver modificação na opinião. Os conteúdos listados acima são sugeridos quando a opinião do auditor não for modificada. A Ilustração sobre o relatório da auditoria consta em anexo a este manual.

## 8.8 Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulatórios

8.44 No contexto das auditorias financeiras realizadas pelas ISCs e considerando o ambiente no qual o setor público opera, as ISCs podem ter outras responsabilidades para relatar informações adicionais àquelas estabelecidas nas responsabilidades da equipa de auditoria, nos termos das *ISSAI*s.

De acordo com a *ISSAI* 2700.43, essas outras responsabilidades podem ser tratadas numa secção separada no relatório de auditoria, sob o título "Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios". Se o relatório contiver tal secção, o relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras precisa ter uma secção com o título "Relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras" (*ISSAI* 2700.45).

O formato de apresentação do relatório, quando este contiver a secção "Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios", é sugerido no **Apêndice 8.1**.

## 8.9 Comunicação de Não Conformidade Identificada ou Suspeita de Não Conformidade

8.45 A *ISSAI* 2250 determina três níveis de comunicação de não conformidade identificada ou suspeita de não conformidade, a saber:

- a) Comunicação de não conformidade aos responsáveis pela governança (Parágrafos 23 a 25).
- b) Comunicação de não conformidade no relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras (Parágrafos 26 a 28).
- c) Comunicação de não conformidade às autoridades reguladoras e de fiscalização (Parágrafo 29).

8.46 Os casos observados pela equipa de auditoria de não conformidade com leis e regulamentos podem ser relatados à administração e aos responsáveis pela governança, e a outras autoridades competentes,

dependendo das exigências de leis, regulamentos ou requisitos éticos relevantes. A necessidade de relatar a autoridades competentes, externas à entidade, dependerá da importância e da gravidade do caso de não conformidade, que não possa ser tratado ao nível da entidade.

8.47 Os casos de não conformidade que precisam ser incluídos no relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras dependerão de a não conformidade ter ou não um efeito relevante nas demonstrações financeiras. Se a equipa de auditoria concluir que a não conformidade tem um efeito relevante e não foi adequadamente refletido nas demonstrações financeiras, a equipa de auditoria é obrigado a expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa, de acordo com a *ISSAI 2705*. De forma similar, se houver uma limitação de âmbito para avaliar se a não conformidade pode ter um efeito relevante nas demonstrações financeiras, a equipa de auditoria é obrigado a expressar uma opinião com reservas ou uma abstenção de opinião sobre as demonstrações financeiras, de acordo com a *ISSAI 2705*.

8.48 Se o caso de não conformidade merecer a atenção das autoridades superiores competentes (por exemplo, o Poder Legislativo), a equipa de auditoria é obrigado a determinar se tem a responsabilidade de comunicar a essas autoridades. A *ISSAI 2250.A34* (Considerações específicas para entidade do setor público) fornece uma nota explicativa de que o auditor do setor público pode ser obrigado a comunicar a não conformidade identificada ou a suspeita de não conformidade ao órgão legislativo ou às autoridades governamentais ou a relatá-la no relatório de auditoria.

## 8.10 Responsabilidades da Equipa de Auditoria relativas a Informações Comparativas

8.49 As responsabilidades da equipa de auditoria relacionadas a informações comparativas dependerão da natureza das informações comparativas apresentadas nas demonstrações financeiras. Essa informação comparativa é definida pela ERF aplicável (por exemplo: *IFRS* e *IPSAS*) utilizada pela entidade auditada na preparação das demonstrações financeiras. As duas formas de informações comparativas são as seguintes:

- a. Valores correspondentes – Informações comparativas em que valores e outras divulgações do período anterior são incluídos como parte integrante das demonstrações financeiras do período corrente e devem ser lidos apenas em relação aos valores e outras divulgações relacionadas ao período corrente (referidos como "valores do período corrente"). O nível de detalhe apresentado nos valores e divulgações correspondentes é determinado principalmente por sua relevância para os valores do período corrente.
- b. Demonstrações financeiras comparativas – Informações comparativas em que valores e outras divulgações do período anterior são incluídos para comparação com as demonstrações financeiras do período corrente, mas, se auditados, são mencionados na opinião do auditor. O nível de informação incluído nessas demonstrações financeiras comparativas é comparável ao das demonstrações financeiras do período corrente.

8.50 A equipa de auditoria deve avaliar se as demonstrações financeiras incluem as informações comparativas exigidas pela ERF aplicável. A opinião do auditor é apresentada da seguinte forma:

- a. Valores correspondentes – a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras refere-se apenas ao período corrente.
- b. Demonstrações financeiras comparativas – a opinião do auditor refere-se a cada período para o qual as demonstrações financeiras são apresentadas.

8.51 Observe que as representações formais devem abranger todos os períodos referidos na opinião do auditor.

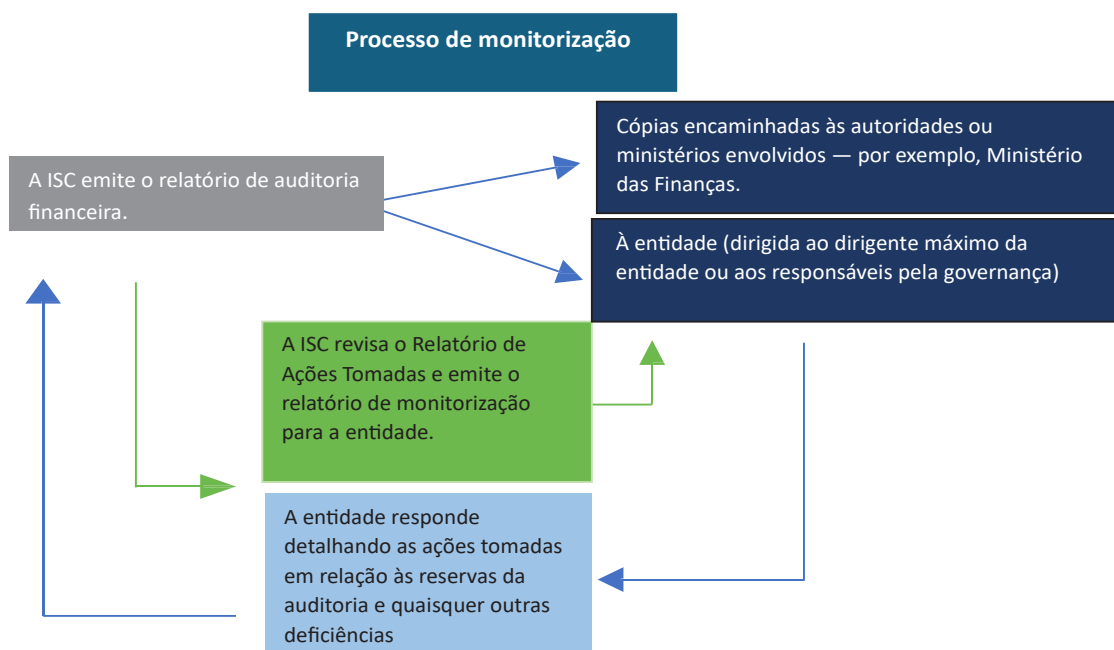
8.52 A *ISSAI 2710* fornece requisitos adicionais quando há questões não resolvidas que deram origem a uma opinião modificada no ano anterior, quando há uma mudança na opinião para as demonstrações

financeiras do período anterior, e quando as demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas, ou foram auditadas por outro auditor.

## Capítulo 9 – Procedimento de Monitorização

- 9.1 Os auditores devem sempre realizar a monitorização de recomendações e determinações relevantes, para garantir que os problemas identificados foram resolvidos pela entidade auditada. No contexto de uma auditoria financeira de acordo com as *ISSAIs*, o auditor normalmente realizará essa monitorização como parte do processo de auditoria do ano seguinte, uma vez que questões não resolvidas do ano anterior podem representar riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do ano subsequente. Conforme explicado nas seções anteriores, os auditores do setor público podem relatar informações adicionais, que não são obrigatórias pelas *ISSAIs* de auditoria financeira. Essas informações adicionais podem também exigir a realização de atividades de monitorização adicionais.
- 9.2 O relatório de auditoria, conforme explicado no Capítulo 8, pode conter uma opinião modificada sobre as demonstrações financeiras, PAAs, provas/evidências de auditoria sobre deficiências nos controlos internos, e não conformidades com leis e regulamentos que podem ou não ter efeito direto nas demonstrações financeiras.
- 9.3 A monitorização é considerada uma das boas práticas das ISCs, de acordo com o Princípio 3 da *INTOSAI-P 20*. Além disso, a *ISSAI 100* reconhece que as ISCs têm um papel na monitorização das ações tomadas pela parte responsável, em resposta às questões levantadas nos seus relatórios de auditoria.
- 9.4 A monitorização centra-se em saber se a entidade auditada abordou adequadamente as questões levantadas pela auditoria, incluindo quaisquer implicações mais amplas. Ações insuficientes ou insatisfatórias tomadas pela entidade auditada podem exigir um relatório adicional da ISC.
- 9.5 Além dos requisitos legais, um dos objetivos da realização de auditorias financeiras é ajudar a melhorar os sistemas e procedimentos, incluindo o processo de relatórios financeiros da entidade. Ao realizar uma monitorização, a ISC também será capaz de estabelecer o valor agregado pela auditoria financeira nos termos de melhorias introduzidas nos sistemas.
- Caso a monitorização não seja realizada, a ISC não poderá avaliar se o impacto desejado da auditoria foi efetivo ou não. Portanto, a monitorização é um dos componentes importantes do processo de auditoria, que não pode ser completo sem a monitorização. Além disso, mesmo a administração e os responsáveis pela governança podem não ser motivados a agir se não houver um sistema de monitorização na ISC.
- 9.6 Diferentes ISCs podem ter diferentes processos de monitorização, dependendo do modelo adotado (modelo de tribunal, modelo de *Westminster*, modelo de conselho, etc.). A **Figura 24** apresenta uma visão simplificada de sugestão para o processo de monitorização.
- 9.7 Dependendo das questões refletidas no relatório de auditoria e dos requisitos de leis pertinentes, as ISCs podem ser obrigadas a encaminhar cópias dos relatórios de auditoria às autoridades ou aos ministérios competentes — por exemplo, o Ministério das Finanças — bem como à administração e aos responsáveis pela governança. No entanto, deve ser responsabilidade do dirigente máximo da entidade ou dos responsáveis pela governança tomar medidas sobre questões de auditoria pendentes, abordadas no relatório de auditoria.
- 9.8 As ISCs e/ou as leis e regulamentos podem indicar o prazo para os auditados responderem aos relatórios de auditoria que contenham opiniões modificadas e outras deficiências. Por exemplo, deficiências nos controlos internos relatadas sob a forma de provas/evidências da auditoria, detalhando as ações corretivas a serem tomadas pela entidade (sugerido como Relatório de Ações Tomadas).

Figura 24 - Processo de monitorização



9.9 A ISC analisa o Relatório de Ações Tomadas sobre as provas/evindências de auditoria e elabora um relatório de monitorização. A monitorização pode consistir numa revisão documental ou numa visita à entidade para a confirmação factual das respostas fornecidas pela administração ou pelos responsáveis pela governança.

O relatório de monitorização também deve passar pelo devido processo de revisão da qualidade. Isso também depende de como a função de monitorização está estruturada na ISC, se estiver implementada.

9.10 Pode ser apropriado ter uma função de monitorização independente na ISC, para realizar uma avaliação objetiva das ações tomadas pela administração e exercer julgamento profissional. Se, por exemplo, a mesma divisão/unidade funcional ou equipa que conduziu a auditoria fizer a monitorização, poderá tender a defender suas provas/evindências e reservas, mesmo que a administração ou os responsáveis pela governança tenham tomado as medidas adequadas sobre essas questões.

9.11 Com base nos diferentes modelos de ISC e na estrutura legislativa predominante na jurisdição de cada ISC, a Comissão de Finanças Públicas do Parlamento Nacional desempenha um papel ativo na revisão e monitorização dos relatórios de auditoria apresentados ao Poder Legislativo. Portanto, pode haver dois níveis de monitorização das provas/evindências e recomendações de auditoria, ou seja, um ao nível de ISC, e outro ao nível da Comissão de Finanças Públicas do Parlamento Nacional.

9.12 O **Apêndice 9.1** apresenta modelos de relatórios de monitorização resumidos e detalhados. Estes relatórios podem ser adaptados pelas ISCs de acordo com suas necessidades e o ambiente em que atuam.

9.13 A monitorização de um relatório de auditoria pode abranger apenas o ano económico ou o exercício financeiro em que a auditoria foi realizada e o relatório foi emitido. No entanto, poderão existir questões pendentes nos relatórios de auditorias (financeiras ou outras) de anos anteriores, relativamente à mesma entidade, que também poderão ter que ser monitorizadas juntamente com as do relatório emitido mais recentemente.

9.14 A monitorização da ISC deve ser um processo contínuo, até que as provas/evindências de auditoria pendentes sejam resolvidas, com base em ações apropriadas tomadas pela administração ou pelos responsáveis pela governança. Após a emissão do relatório de auditoria inicial e ao receber uma

primeira resposta da administração ou dos responsáveis pela governança, a frequência da monitorização posterior poderá ser decidida pela própria ISC. A ISC também poderá ter determinados regulamentos ou leis que orientem esse processo. No entanto, é do melhor interesse da ISC e da entidade resolver questões de auditoria pendentes, incluindo qualquer opinião modificada sobre as demonstrações financeiras, o mais cedo possível.

## Capítulo 10 – Gestão da Qualidade ao Nível do Trabalho de Auditoria

10.1 A *ISSAI 140* (revista) estabelece os requisitos organizacionais para a implementação de um sistema para gerenciar a qualidade de auditoria (por exemplo: Sistema de Gestão da Qualidade de Auditoria). Ao nível sistêmico, a ISC desenvolve regulamentações e procedimentos para estabelecer um processo de gestão de riscos de qualidade que possibilita à ISC definir seus objetivos de qualidade, avaliar riscos de qualidade e responder aos riscos avaliados. O sistema também permitirá que a ISC implemente um processo proativo de monitorização e remediação, e um processo de avaliação do desenho, implementação e funcionamento de todo o sistema. O sistema é composto pelos seguintes componentes:

- a) Processo de avaliação de risco da ISC;
- b) Governança e liderança;
- c) Requisitos éticos relevantes ;
- d) Aceitação, início e continuidade dos trabalhos;
- e) Realização dos trabalhos e emissão de relatórios de auditoria;
- f) Recursos da ISC;
- g) Informação e comunicação; e
- h) Processo de monitorização e remediação.

10.2 A *IDI* desenvolveu um Guia Prático para apoiar as ISCs na implementação de um Sistema de Gestão da Qualidade de Auditoria - *System of Audit Quality Management (SoAQM)*, levando em consideração os requisitos da *ISSAI 140* (revista).

10.3 Decisões-chave ao nível organizacional podem influenciar a gestão da qualidade ao nível do trabalho (por exemplo, os níveis de revisão a serem aplicados num trabalho específico). A *ISSAI 2220* trata das responsabilidades específicas do auditor pela gestão da qualidade ao nível do trabalho.

A gestão da qualidade não é um processo independente, mas, ao invés disso, está incorporada ao processo de auditoria. A seguir, demonstra-se como os componentes do sistema ao nível organizacional afetam as responsabilidades de gestão da qualidade ao nível do trabalho de auditoria:

Componentes	Responsabilidades pela Gestão da Qualidade ao Nível do Trabalho de Auditoria
Processo de avaliação de risco da ISC	Implementação das respostas da ISC aos riscos de qualidade que sejam aplicáveis ao trabalho de auditoria. Por exemplo, se um risco de qualidade específico é identificado para determinadas auditorias, as respostas planeadas podem influenciar as medidas de qualidade no componente "realização dos trabalhos e emissão de relatórios", onde procedimentos de revisão mais detalhados ou rigorosos podem ser necessários.  Planeamento e implementação de respostas além daquelas previstas nas regulamentações e nos procedimentos. Isso reflete o facto de que a ISC pode não ser capaz de identificar todos os riscos de qualidade que possam surgir ao nível do trabalho e, portanto, a equipa de auditoria pode precisar planejar e implementar respostas para complementar as respostas planeadas ao nível da ISC.
Governança e liderança	Supervisor de auditoria (identificado e autorizado pela liderança da ISC) assumindo a responsabilidade geral pela administração e alcance da qualidade no trabalho de auditoria.  Envolvimento suficiente e apropriado do supervisor de auditoria no trabalho de auditoria.
Requisitos éticos relevantes	Compreensão pelo supervisor de auditoria dos requisitos éticos relevantes  Supervisor de auditoria assumindo a responsabilidade pela conformidade da equipa de auditoria com os requisitos éticos relevantes (por exemplo, identificação e tratamento de ameaças à conformidade).
Aceitação, início e continuidade dos	Implementação das regulamentações e dos procedimentos da ISC na aceitação e continuidade. Por exemplo, salvaguardas podem ser necessárias para

Componentes	Responsabilidades pela Gestão da Qualidade ao Nível do Trabalho de Auditoria
trabalhos	determinadas auditorias obrigatórias onde são identificadas questões que exigirão respostas de auditoria especiais.
Realização dos trabalhos e emissão de relatórios de auditoria	<p>Supervisor de auditoria assumindo a responsabilidade pela direção e supervisão dos membros da equipa e pela revisão do seu trabalho e documentação de auditoria. No caso de uma equipa sem membros, as responsabilidades de revisão podem não se aplicar, mas a ISC pode ter outras medidas institucionais, como a implementação de revisões por pares.</p> <p>Garantir que evidências de auditoria suficientes e apropriadas tenham sido obtidas.</p> <p>Garantir que o relatório de auditoria a ser emitido seja apropriado, e não datar o relatório de auditoria até a conclusão dos mecanismos de qualidade necessários no trabalho.</p> <p>Garantir que as consultas apropriadas tenham sido realizadas, quando necessário.</p> <p>Quando selecionado para revisão, cooperar com a revisão da qualidade do trabalho para facilitar o processo de revisão de acordo com a regulamentação da ISC.</p> <p>Resolver diferenças de opinião, se houver, de acordo com a regulamentação da ISC.</p>
Recursos da ISC	<p>Garantir que recursos suficientes e apropriados estejam disponíveis para a equipa de auditoria.</p> <p>Garantir que a equipa de auditoria tenha as competências coletivas necessárias para realizar a auditoria.</p>
Informação e comunicação	<p>Manter comunicação robusta e aberta dentro da equipa de auditoria e com as partes interessadas relevantes.</p> <p>Comunicação à ISC de informações relevantes para o desenho, implementação e funcionamento do Sistema de Gestão da Qualidade de Auditoria (SoAQM) (por exemplo, comunicação à ISC sobre questões ou assuntos relevantes relacionados à aceitação do trabalho de auditoria, recursos ou processo de monitorização e remediação).</p> <p>Comunicação à entidade auditada, e outras partes interessadas conforme apropriado, sobre o resultado da auditoria.</p>
Processo de monitorização e remediação	<p>Compreensão do processo de monitorização e remediação da ISC e suas implicações no trabalho de auditoria. Por exemplo, podem ser encontradas deficiências em outros trabalhos de auditoria inspecionados que também podem ser relevantes para melhorar a qualidade na auditoria em questão.</p> <p>Quando selecionado para inspeção de auditorias, coordenar-se com os indivíduos envolvidos para facilitar o processo de monitorização.</p>

10.4 Ao nível do trabalho de auditoria financeira, o supervisor de auditoria deve estabelecer medidas de qualidade, especificamente para assegurar alta qualidade de cada produto de auditoria. A alta qualidade é alcançada quando a auditoria é conduzida de acordo com as normas profissionais e os requisitos legais e regulatórios aplicáveis, e os relatórios de auditoria emitidos são apropriados nas circunstâncias e quando a auditoria agrega valor. Diferentes níveis de revisão podem ser implementados no trabalho de auditoria dependendo das necessidades e complexidade das auditorias, e da estrutura da equipa de auditoria. Isso normalmente é definido no Sistema de Gestão da Qualidade da Auditoria da ISC.

10.5 Trabalhos de auditoria complexos ou de alto risco podem exigir uma revisão intensiva. Quando a ISC possui recursos humanos suficientes, diferentes níveis de revisão podem ser necessários para implementação nas auditorias da ISC. Por exemplo, as responsabilidades de auditoria podem definir que a revisão detalhada (primeiro nível) precisa ser realizada pelo líder da equipa de auditoria,

enquanto as revisões de alto nível (segundo e terceiro níveis) são atribuídas ao Chefe de auditoria e ao Coordenador de auditoria. Múltiplos níveis de revisão podem, no entanto, não se aplicar a ISC com recursos limitados ou para trabalhos de auditoria não complexos (por exemplo, auditorias com apenas um auditor). Nesses casos, o supervisor de auditoria precisa integrar outras estratégias para garantir a qualidade da auditoria (por exemplo, o supervisor de auditoria realiza supervisão próxima do trabalho; o indivíduo designado para realizar a auditoria possui competência suficiente e ampla experiência em auditoria; introdução de revisões por pares dentro da divisão de auditoria).

10.6 Sujeita à regulamentação da ISC ou quando identificado como resposta ao risco de qualidade, a Revisão de Qualidade do Trabalho também pode ser implementada para ter uma avaliação objetiva dos julgamentos significativos feitos pela equipa de auditoria e as conclusões alcançadas. A revisão precisa ser concluída na data ou antes da data do relatório de auditoria.

O Revisor de Qualidade do Trabalho que será nomeado precisa atender aos requisitos de objetividade e independência (por exemplo, independente da equipa de auditoria). Esta revisão não é obrigatória, exceto para auditorias de entidades listadas ou aquelas exigidas por regulamentações.

10.7 Quando selecionado para inspeção sob o processo de monitorização e remediação da ISC, o trabalho de auditoria também pode passar por revisão que fornecerá informações à ISC sobre o desenho, implementação e operação do sistema ao nível da prática de auditoria. Isso pode envolver avaliação da conformidade com as normas, regulamentações/procedimentos/metodologias da ISC, e se a auditoria agrega valor.

A seleção de auditorias para inspeção pela ISC pode usar tanto os trabalhos de auditoria quanto o supervisor de auditoria como a unidade amostragem na população. Usar supervisores de auditoria como população terá, no entanto, vantagens sobre a outra opção:

- a) Reforça a *accountability* e a responsabilidade dos supervisores de auditoria em garantir a qualidade, já que os resultados refletem suas práticas específicas de auditoria;
- b) Amplia o resultado da revisão, pois as ações corretivas de monitorização devem influenciar todos os trabalhos de auditoria sob a responsabilidade do supervisor de auditoria em questão;
- c) Permite flexibilidade quando há mudanças na atribuição dos trabalhos de auditoria;
- d) Permite uma análise causal mais focada e o desenvolvimento de ações corretivas mais diretas para abordar as práticas específicas de auditoria do supervisor de auditoria; e
- e) Facilita a condução de procedimentos de acompanhamento, pois as ações corretivas são direcionadas ao mesmo indivíduo, independentemente dos trabalhos de auditoria realizados.

10.8 A relação dos diferentes mecanismos de revisão é mostrada abaixo:

Figura 25 - Mecanismos de revisão em auditorias financeiras



10.9O Guia Prático do SoAQM em Auditoria fornece ferramentas úteis para auxiliar os supervisores de trabalho/líderes de equipa no cumprimento de suas responsabilidades de revisão.

## Referências

ISSAIs, disponíveis em [www.ISSAI.org](http://www.ISSAI.org)

Plano de Desenvolvimento Estratégico do IFPP 2017–2019

Manual do IAASB edição 2022 — volume 1

Artigo técnico ACCA — Finalizando a Auditoria (escrito por um membro da equipa examinadora do ACCA, Paper P7)

Artigo técnico ACCA — Procedimentos de Auditoria, por Vijaya Swaminathan

## **Anexos – Modelos de Papéis de Trabalho**

# **Aplicação Prática de Modelos de Papéis de Trabalho**

---

Ilustrações provenientes de auditoria realizada pela Câmara de Contas de Timor-Leste

**Ilustração A – Atividades Pré-Auditoria – Avaliação da aceitabilidade da ERF Aplicável**

**Ilustração B – Atividades Pré-Auditoria – Termo do Trabalho de Auditoria**

**Ilustração C – Planeamento – Determinação da Materialidade**

**Ilustração D – Planeamento – Riscos de distorções relevantes ao nível das demonstrações financeiras (RDF)**

**Ilustração E – Planeamento – Fluxo de Processo, incluindo Riscos de distorções relevantes ao nível das afirmações**

**Ilustração F – Planeamento – Resposta aos Riscos**

**Ilustração G – Relatório de Auditoria**

**Ilustração A – Atividades Pré-Auditoria – Avaliação da aceitabilidade da ERF Aplicável**

PTA 4.1. Avaliação da aceitabilidade da ERF aplicável

<b>Nome da entidade</b>	
Período de auditoria	31/12/XXXX a 31/12/XXXX

Avaliado por		Assinatura	Revista e aprovado por	Assinatura
Nome	Membro A		Membro B	
Cargo/função	Chefe da equipa		Supervisor de Auditoria	
Data	XX/XX/XXX		XX/XX/XXXX	

Avaliação da aceitabilidade da ERF aplicável	Conclusão da avaliação			
1. Há uma ERF aplicável (ERF) adotada pela entidade/governo? Em caso afirmativo, indique o nome do ERF adotada e responda às questões a seguir. Caso contrário, não há uma base para a elaboração das demonstrações financeiras e, como tal, o auditor/avaliador não precisa responder às próximas perguntas.	<input type="checkbox"/>	Sim	<input type="checkbox"/>	Não
	Comentários (se houver):			
2. Qual é a base para a elaboração das demonstrações financeiras?	<input type="checkbox"/>	Regime de competência		
	<input type="checkbox"/>	Regime de caixa		
	<input type="checkbox"/>	Regime de competência modificado		
	<input type="checkbox"/>	Regime de caixa modificado		
	Comentários (se houver):			
3. Qual é o propósito das demonstrações financeiras elaboradas?	<input type="checkbox"/>	Para fins gerais	<input type="checkbox"/>	Para fins especiais
	Comentários (se houver):			
4. Quem são os usuários primários das demonstrações financeiras?	<input type="checkbox"/>	Legislativos/Parlamento/Congresso		
	<input type="checkbox"/>	Órgãos do Executivo/governo		
	<input type="checkbox"/>	Autoridades reguladoras		
	<input type="checkbox"/>	Doadores/mutantes		
	<input type="checkbox"/>	Fornecedores/credores		
	<input type="checkbox"/>	Outros (especificar)		
Comentários (se houver):				

Avaliação da aceitabilidade do marco de relatórios financeiros aplicável	Conclusão da avaliação	
5. A ERF é uma estrutura de apresentação adequada ou uma estrutura de conformidade? Contabilidade de base de caixa	Estrutura de apresentação adequada	Estrutura de conformidade
Comentários (se houver):		
6. Em que consistem as demonstrações financeiras?	Demonstração da Posição Financeira/Balanço	
Demonstração do Desempenho Financeiro		
Demonstração de Resultados ou DVP		
Demonstração dos Fluxos de Caixa		
Demonstração das Mutações Patrimônio líquido		
Demonstração de Recebimentos e Pagamentos em		
Demonstração de Despesas		
Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras		
Outras (comparação entre os valores orçamentados e realizados)		
Comentários (se houver): Comparação entre os valores orçamentados e realizados.		
7. A ERF usada para elaborar as demonstrações financeiras apresenta esses atributos? (para a descrição de cada atributo, ver Ilustração 4.1 do Manual)	Relevância	
Integralidade		
Confiabilidade		
Neutralidade		
Compreensibilidade		
Comentários (se houver):		
<b>Conclusão geral:</b>		
A ERF aplicável existe e é:	Aceitável     Inaceitável	
Observação:		

**Orientações para elaboração do PTA 4.1. Avaliação da aceitabilidade da ERF aplicável**

<p><b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b></p>	<p>O objetivo geral deste modelo de papel de trabalho é avaliar a aceitabilidade da ERF aplicável como uma das atividades pré-auditoria. Ele também fornece à equipa de auditoria uma compreensão da ERF usada pela entidade para elaborar as suas demonstrações financeiras e ajuda a determinar a redação a ser usada na opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras.</p> <p>Uma das precondições para a auditoria é a existência de uma ERF aceitável.</p> <p>Observação: Considera-se geralmente aceitável a ERF estabelecida por organizações autorizadas ou reconhecidas para promulgar normas (ISSAI 2210.A8). A ISC pode deixar de realizar esta avaliação quando a ERF é IFRS/IPSAS, mas a ISC precisa indicar isso na seção de conclusão deste papel de trabalho.</p>
<p><b>ISSAIs aplicáveis</b></p>	<p>ISSAI 2200, ISSAI 2210, ISSAI 2700, ISSAI 2705, ISSAI 2706 e ISSAI 2800</p>
<p><b>Orientações</b></p>	<p>A equipa de auditoria pode avaliar a aceitabilidade da ERF usando o conjunto de perguntas sugeridas acima. Isso pode ser feito entrevistando o pessoal-chave da entidade e/ou fazendo uma revisão documental. A conclusão de cada questão deve ser registrada na coluna intitulada "Conclusão da avaliação". Esta é uma avaliação baseada em evidências e, portanto, a equipa de auditoria a equipa da ISC que conduzir a avaliação deve manter documentos de suporte para respaldar todas as conclusões.</p> <p>Considerando que existem entidades semelhantes em muitas ISCs que realizam auditorias financeiras, a aceitabilidade da ERF pode ser determinada ao nível de ISC, e não ao nível de cada trabalho de auditoria. As entidades governamentais costumam usar a da ERF do próprio governo (especialmente emitida pelo Ministério das Finanças) na elaboração de suas demonstrações financeiras. Portanto, isso pode ser feito apenas uma vez, ao nível de ISC, sem que haja a necessidade de repeti-lo para cada auditoria.</p> <p>É possível que o auditor tenha de determinar a aceitabilidade da ERF ao nível do trabalho de auditoria apenas se a entidade a ser auditada estiver usando uma ERF completamente diferente, embora isso possa ser bastante raro.</p> <p>O auditor pode planejar e realizar a auditoria se a ERF aplicável existir e for aceitável.</p> <p>Se a ERF for considerada inaceitável, o auditor pode fazer o seguinte:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Solicitar à administração da entidade que elabore divulgações adicionais.</li> <li>2. Se forem apresentadas divulgações adicionais, adicionar um Parágrafo de Ênfase ao relatório do auditor.</li> <li>3. Se a Administração se recusar a apresentar divulgações adicionais, considerar uma modificação de opinião (uma abstenção de opinião), explicando a natureza enganosa das demonstrações financeiras.</li> <li>4. Considerar informar ao Poder Legislativo e aos órgãos normativos e de controlo sobre a inadmissibilidade de ERF.</li> </ol> <p>Ao avaliar a aceitabilidade da ERF utilizada na elaboração das demonstrações financeiras, o auditor pode também identificar <b>riscos</b> que possam resultar em distorções relevantes, tanto bi nível das demonstrações financeiras quanto ao nível de afirmação. Os riscos podem existir tanto nos casos em que a ERF utilizada na elaboração das demonstrações financeiras é considerada aceitável quanto nos casos em que for considerada inaceitável. Esses riscos podem ser registrados na tabela acima e transferidos para o Registo de Riscos do <b>PTA 5.4</b>.</p>
<p><b>Conclusão geral</b></p>	<p>Com base na conclusão ou nas informações factuais obtidas em cada pergunta da avaliação, o auditor ou o avaliador da ISC deve registrar sua conclusão geral. A conclusão geral pode ser que o marco de relatório financeiro usado para a elaboração das demonstrações financeiras é aceitável OU não aceitável.</p>
<p><b>Registo da evidência de avaliação e revisão</b></p>	<p>A tabela, indicando os dados do avaliador e do revisor, precisa ser completada ao final. Isto é para garantir que houve verificação independente e equilibrada na equipa do trabalho de auditoria, e que essa avaliação foi concluída antes de começar o planeamento da auditoria. Conforme mencionado acima, essa avaliação pode ser realizada ao nível da ISC, para todas as entidades que utilizarem o mesmo marco de relatório financeiro, e não necessariamente para cada auditoria.</p> <p>Se a avaliação tiver sido realizada ao nível do trabalho de auditoria, o avaliador geralmente é um membro da equipa de auditoria ou o coordenador/líder da equipa, ao passo que o revisor, que aprova a avaliação, é o supervisor de auditoria. No caso de a avaliação ser feita ao nível de ISC, cabe à gestão e à liderança da ISC estabelecer como essas responsabilidades podem ser delegadas. Esta avaliação precisa ser assinada pelo avaliador e pelo revisor.</p>

**PTA 4.2. Matriz de competências da equipa de auditoria**

Nome da entidade	XYZ
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Elaborado por		Assinatura	Revista e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

**Tabela A. Matriz de competências**

	1	2	3
Item nº	Nome e cargo	Qualificação académica/profissional	Experiência em auditoria financeira no ambiente do setor público
1	Supervisor de auditoria		
1.1 Sr./Sra. A			
2	Coordenador/Líder da equipa de auditoria		
2.1 Sr./Sra. B			
3	Membros da equipa de auditoria		
3.1	Sr. X		
3.2	Sra. Y		
3.3	Sra. Z		

**Tabela B. Consideração das competências e capacidades específicas da auditoria**

	1	2	3	4	5	6
Equipa de auditoria		Conhecimento e experiência prática em trabalhos de auditoria de natureza similar	Conhecimento dos sistemas e processos da entidade, incluindo a ERF aplicável e a base de elaboração das suas demonstrações financeiras (competência ou caixa)	Conhecimento técnico, incluindo experiência com sistemas de TI e ambientes informatizados	Conhecimento prévio sobre a entidade e o seu ambiente	Conhecimento das obrigações de relatórios da entidade, incluindo relatórios para o Poder Legislativo ou outros órgãos de governo ou de interesse público
Sr./Sra. B Líder da equipa (inserir nome)						
Membros da equipa						
X (inserir nome)						
Y (inserir nome)						
Z (inserir nome)						

**Observação:** com base na natureza e complexidade da entidade auditada, a ISC ou a equipa de auditoria podem adicionar outros atributos e considerações relevantes nesta matriz.

**Conclusão**

A equipa de auditoria possui, coletivamente, as capacidades, competências e experiência apropriadas para realizar a auditoria.

(Nome do supervisor de auditoria)  
Cargo/função

Orientações para elaboração do PTA 4.2. Matriz de competências da equipa

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste modelo de papel de trabalho é determinar e documentar que a equipa de auditoria possui, coletivamente, as competências e capacidades apropriadas para realizar a auditoria, de acordo com as normas profissionais e os requisitos legais e regulatórios aplicáveis, e possibilitar a emissão de um relatório de auditoria apropriado nas circunstâncias.										
<b>ISSAIs aplicáveis</b>	ISSAI 2220 e ISSAI 2210										
<b>Orientações</b>	<p><b>Tabela A: Matriz de competências da equipa</b> — o objetivo é documentar a qualificação académica/profissional e a experiência em auditoria financeira da equipa de auditoria, incluindo o supervisor de auditoria, com base no que seria idealmente exigido para executar a auditoria.</p> <table border="1" data-bbox="403 533 1412 902"> <tr> <td data-bbox="403 533 544 622"><b>Coluna 1</b></td> <td data-bbox="552 533 1412 622">Listar os membros da equipa e seus cargos/funções na ISC. O cargo ou função deve servir de base para verificar se há uma combinação adequada de competências na equipa de auditoria.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="403 627 544 779"><b>Coluna 2</b></td> <td data-bbox="552 627 1412 779">Indicar a qualificação académica/profissional dos membros da equipa de auditoria, o que geralmente pode ser obtido no sistema de RH da ISC. Isso ajuda a garantir que a equipa de auditoria tenha a combinação certa de auditores com as qualificações académicas/profissionais ideais para realizar o trabalho de auditoria.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="403 784 544 902"><b>Coluna 3</b></td> <td data-bbox="552 784 1412 902">Declarar a experiência da equipa de auditoria com auditorias financeiras no ambiente do setor público. Isso pode ser registrado na forma de um resumo narrativo e no número de anos de experiência em auditoria de demonstrações financeiras no ambiente do setor público.</td> </tr> </table>	<b>Coluna 1</b>	Listar os membros da equipa e seus cargos/funções na ISC. O cargo ou função deve servir de base para verificar se há uma combinação adequada de competências na equipa de auditoria.	<b>Coluna 2</b>	Indicar a qualificação académica/profissional dos membros da equipa de auditoria, o que geralmente pode ser obtido no sistema de RH da ISC. Isso ajuda a garantir que a equipa de auditoria tenha a combinação certa de auditores com as qualificações académicas/profissionais ideais para realizar o trabalho de auditoria.	<b>Coluna 3</b>	Declarar a experiência da equipa de auditoria com auditorias financeiras no ambiente do setor público. Isso pode ser registrado na forma de um resumo narrativo e no número de anos de experiência em auditoria de demonstrações financeiras no ambiente do setor público.				
<b>Coluna 1</b>	Listar os membros da equipa e seus cargos/funções na ISC. O cargo ou função deve servir de base para verificar se há uma combinação adequada de competências na equipa de auditoria.										
<b>Coluna 2</b>	Indicar a qualificação académica/profissional dos membros da equipa de auditoria, o que geralmente pode ser obtido no sistema de RH da ISC. Isso ajuda a garantir que a equipa de auditoria tenha a combinação certa de auditores com as qualificações académicas/profissionais ideais para realizar o trabalho de auditoria.										
<b>Coluna 3</b>	Declarar a experiência da equipa de auditoria com auditorias financeiras no ambiente do setor público. Isso pode ser registrado na forma de um resumo narrativo e no número de anos de experiência em auditoria de demonstrações financeiras no ambiente do setor público.										
	<p><b>Tabela B: Consideração das competências e capacidades específicas da auditoria</b> — o objetivo é identificar as competências e capacidades relevantes para determinada auditoria. Essas competências e capacidades são considerações adicionais às qualificações e experiências profissionais da equipa de auditoria, que podem ser necessárias para realizar a auditoria de acordo com as normas profissionais.</p> <table border="1" data-bbox="403 1149 1412 1872"> <tr> <td data-bbox="403 1149 544 1178"><b>Coluna 1</b></td> <td data-bbox="552 1149 1412 1178">Listar os membros da equipa e seus cargos/funções na ISC.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="403 1182 544 1301"><b>Coluna 2</b></td> <td data-bbox="552 1182 1412 1301">Declarar o conhecimento e a experiência prática de cada membro com auditorias de natureza semelhante. Essas informações podem ser úteis durante a elaboração do plano de auditoria, especialmente ao se avaliar os riscos de distorção relevante.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="403 1305 544 1603"><b>Coluna 3</b></td> <td data-bbox="552 1305 1412 1603">Verificar se o membro da equipa conhece e entende os sistemas e processos da entidade e a base para a elaboração das demonstrações financeiras. O objetivo é identificar e avaliar o entendimento dos sistemas e processos específicos da entidade para elaborar as demonstrações financeiras, bem como suas operações. Espera-se que os auditores tenham um bom conhecimento dos regimes contabilísticos, de competência e de caixa, e de como são tratados os eventos e transações nos livros contabilísticos. Isso precisa ser confirmado em entrevistas com os membros da equipa. O regime (de caixa ou de competência) dependerá do tipo de ERF usada pela entidade para elaborar as suas demonstrações financeiras.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="403 1608 544 1749"><b>Coluna 4</b></td> <td data-bbox="552 1608 1412 1749">Verificar se o membro da equipa conhece e entende sistemas de TI e estão familiarizados com ambientes informatizados. A contabilidade manual tornou-se obsoleta com o advento dos sistemas de TI. Espera-se que todos os membros da equipa tenham um bom conhecimento e habilidades de TI. A falta de tais habilidades pode afetar adversamente o andamento da auditoria.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="403 1753 544 1872"><b>Coluna 5</b></td> <td data-bbox="552 1753 1412 1872">Confirmar se os membros da equipa de auditoria têm conhecimento prévio da entidade e do ambiente em que ela opera. Embora seja possível que as entidades em que a ISC realiza auditorias financeiras operem em ambientes semelhantes, algumas entidades podem atuar em ambientes mais complexos.</td> </tr> </table>	<b>Coluna 1</b>	Listar os membros da equipa e seus cargos/funções na ISC.	<b>Coluna 2</b>	Declarar o conhecimento e a experiência prática de cada membro com auditorias de natureza semelhante. Essas informações podem ser úteis durante a elaboração do plano de auditoria, especialmente ao se avaliar os riscos de distorção relevante.	<b>Coluna 3</b>	Verificar se o membro da equipa conhece e entende os sistemas e processos da entidade e a base para a elaboração das demonstrações financeiras. O objetivo é identificar e avaliar o entendimento dos sistemas e processos específicos da entidade para elaborar as demonstrações financeiras, bem como suas operações. Espera-se que os auditores tenham um bom conhecimento dos regimes contabilísticos, de competência e de caixa, e de como são tratados os eventos e transações nos livros contabilísticos. Isso precisa ser confirmado em entrevistas com os membros da equipa. O regime (de caixa ou de competência) dependerá do tipo de ERF usada pela entidade para elaborar as suas demonstrações financeiras.	<b>Coluna 4</b>	Verificar se o membro da equipa conhece e entende sistemas de TI e estão familiarizados com ambientes informatizados. A contabilidade manual tornou-se obsoleta com o advento dos sistemas de TI. Espera-se que todos os membros da equipa tenham um bom conhecimento e habilidades de TI. A falta de tais habilidades pode afetar adversamente o andamento da auditoria.	<b>Coluna 5</b>	Confirmar se os membros da equipa de auditoria têm conhecimento prévio da entidade e do ambiente em que ela opera. Embora seja possível que as entidades em que a ISC realiza auditorias financeiras operem em ambientes semelhantes, algumas entidades podem atuar em ambientes mais complexos.
<b>Coluna 1</b>	Listar os membros da equipa e seus cargos/funções na ISC.										
<b>Coluna 2</b>	Declarar o conhecimento e a experiência prática de cada membro com auditorias de natureza semelhante. Essas informações podem ser úteis durante a elaboração do plano de auditoria, especialmente ao se avaliar os riscos de distorção relevante.										
<b>Coluna 3</b>	Verificar se o membro da equipa conhece e entende os sistemas e processos da entidade e a base para a elaboração das demonstrações financeiras. O objetivo é identificar e avaliar o entendimento dos sistemas e processos específicos da entidade para elaborar as demonstrações financeiras, bem como suas operações. Espera-se que os auditores tenham um bom conhecimento dos regimes contabilísticos, de competência e de caixa, e de como são tratados os eventos e transações nos livros contabilísticos. Isso precisa ser confirmado em entrevistas com os membros da equipa. O regime (de caixa ou de competência) dependerá do tipo de ERF usada pela entidade para elaborar as suas demonstrações financeiras.										
<b>Coluna 4</b>	Verificar se o membro da equipa conhece e entende sistemas de TI e estão familiarizados com ambientes informatizados. A contabilidade manual tornou-se obsoleta com o advento dos sistemas de TI. Espera-se que todos os membros da equipa tenham um bom conhecimento e habilidades de TI. A falta de tais habilidades pode afetar adversamente o andamento da auditoria.										
<b>Coluna 5</b>	Confirmar se os membros da equipa de auditoria têm conhecimento prévio da entidade e do ambiente em que ela opera. Embora seja possível que as entidades em que a ISC realiza auditorias financeiras operem em ambientes semelhantes, algumas entidades podem atuar em ambientes mais complexos.										

	<b>Coluna 6</b>	Geralmente, as ISCs realizam auditorias financeiras com base em suas competências, o que é definido em seus regulamentos próprios ou em outras leis e regulamentos relevantes. Essas leis e regulamentos podem prever outras responsabilidades de relatórios. Nesta coluna, indicar o entendimento de cada membro da equipa sobre as obrigações de relatórios da entidade, inclusive os que devem ser elaborados para o Poder Legislativo ou outros órgãos de governo ou de interesse público.
<b>Conclusão</b>		Com base na avaliação acima, o supervisor da auditoria precisa concluir se, coletivamente, a equipa possui as capacidades, competências e experiências apropriadas para planejar e executar a auditoria. A conclusão deve ser assinada pelo supervisor de auditoria, com indicação de seu nome e cargo/função (no campo específico do papel de trabalho).
<b>Registo da evidência de elaboração e revisão</b>		A tabela acima da Tabela A contém campos específicos para registrar os dados da pessoa que elaborou a matriz de competências da equipa de auditoria e da pessoa que a revisou. Nesse caso, o elaborador pode ser o coordenador/líder da equipa de auditoria, e o revisor pode ser o supervisor/gerente da auditoria. Isso dependerá de como a ISC estrutura seus departamentos e divisões de auditoria e as equipas de auditoria. A matriz de competências precisa ser assinada assim que a avaliação for concluída e revisada.

**PTA 4.3. Declaração do auditor de cumprimento do Código de Ética na condução da auditoria**

Nome da entidade	XXX
Período de auditoria	01/01/20XX a 31/12/20XX

Verificado por:		Assinatura	Revisto e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função				
Data:	XX/XX/20XX		XX/XX/20XX	

1	2	3
<b>Código de Ética</b>	<b>Declaro que:</b>	<b>Razões pelas quais não se consegue cumprir o item do Código de Ética</b>
		<b>Transferir para PTA 4.6</b>
<b>Integridade</b>	Atuarei com honestidade, confiança, boa fé e no interesse público. Serei fiável no decorrer do meu trabalho. Cumprirei as políticas e normas estabelecidas pela minha ISC.	
	Tomarei os devidos cuidados no exercício das minhas responsabilidades e no uso de poderes, informações e recursos colocados à minha disposição exclusivamente para o benefício do interesse público. Não usarei minha posição para obter favores ou benefícios pessoais para mim ou para terceiros.	
	Permanecerei ciente das vulnerabilidades de integridade e das abordagens para mitigá-las e agirei em conformidade com isso.	
<b>Independência e objetividade</b>	Manterei independência de influências políticas e serei livre de vieses políticos.	
	Não me envolverei em tomadas de decisões da administração da entidade auditada.	
	Evitarei circunstâncias em que interesses pessoais possam afetar a tomada de decisões.	
	Evitarei circunstâncias em que relações com a administração ou o pessoal da entidade auditada ou de outras entidades possam afetar a tomada de decisões.	
	Recusarei presentes, gratificações ou tratamentos preferenciais que possam prejudicar ou parecer prejudicar a independência ou a objetividade.	
<b>Competência</b>	Executarei meu trabalho de acordo com as normas aplicáveis e com o devido zelo.	
	Agirei de acordo com os requisitos da minha atribuição, de forma cuidadosa, completa e tempestiva.	
	Manterei e desenvolverei meus conhecimentos e habilidades para acompanhar os desenvolvimentos em meu ambiente profissional, a fim de desempenhar meu trabalho de maneira otimizada.	
<b>Comportamento profissional</b>	Cumprirei as leis e regulamentos aplicáveis, bem como as orientações para meu comportamento estabelecidas pela ISC.	
	Não me envolverei em condutas que possam desacreditar minha ISC.	
<b>Confidencialidade e transparência</b>	Permanecerei ciente das obrigações legais e das políticas e orientações da ISC relativas a confidencialidade e transparência.	

1	2	3
Código de Ética	Declaro que:	Razões pelas quais não se consegue cumprir o item do Código de Ética
		Transferir para PTA 4.6
	Não divulgarei qualquer informação adquirida como resultado do meu trabalho sem a devida e específica autorização, a menos que haja um direito ou dever legal ou profissional de fazê-lo.	
	Não usarei informações confidenciais para ganhos pessoais ou de terceiros.	
	Permanecerei alerta à possibilidade de divulgações inadvertidas a terceiros de informações confidenciais.	
	Manterei o sigilo profissional durante e após o meu vínculo ao trabalho.	

Eu, abaixo assinado, compreendo perfeitamente os requisitos e as minhas responsabilidades em relação ao Código de Ética indicados na tabela acima.

Cumprirei os requisitos éticos estabelecidos na tabela acima em relação à auditoria financeira a *(inserir nome da entidade)*.

**Assinatura** :  
**Nome do auditor** :  
**Divisão/Unidade/Seção** :

### Conclusão

Com base em meus conhecimentos e convicções, e após consideração das declarações acima e entrevistas com a pessoa, concluo que todos os requisitos contidos no Código de Ética para auditores da ISC foram compreendidos por *(inserir nome)*, *(inserir cargo)*. Quaisquer ameaças à independência da equipa de auditoria foram eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável, conforme documentado no PTA 4.6.

**Supervisor da Câmara de Contas** : XXX  
**Assinatura** :  
**Data** : XX/XX/20XX

**Orientações para elaboração do PTA 4.3. Declaração do auditor de cumprimento do Código de Ética na condução da auditoria**

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste modelo de papel de trabalho é obter uma declaração individual de todos os membros da equipa de auditoria, inclusive do supervisor de auditoria, de que eles cumprirão o Código de Ética da ISC, durante a auditoria. É também garantir que o auditor manterá a objetividade e a independência ao longo da realização da auditoria.
<b>ISSAIs aplicáveis</b>	ISSAI 130, ISSAI 2200 e ISSAI 2220
<b>Orientações</b>	<p><i>Todos os membros da equipa de auditoria, inclusive o supervisor de auditoria, devem preencher esta declaração para confirmar que cumprirão o Código de Ética da ISC durante a realização da auditoria. Por exemplo, se a equipa de auditoria for composta por cinco membros, entre os quais o supervisor, cinco declarações devem constar no arquivo da auditoria.</i></p> <p>Há três colunas neste modelo. As explicações sobre as colunas 1 e 2 e as orientações para o preenchimento da coluna 3 são fornecidas abaixo:</p> <p><b>Coluna 1</b> Contém o Código de Ética resumidamente. Estes são os principais elementos de conduta ética que o auditor precisa cumprir durante a realização da auditoria. A extensão da lista dependerá do Código de Conduta de cada ISC, que se presume ser elaborado com base na ISSAI 130. O modelo se baseia na ISSAI 130.</p> <p><b>Coluna 2</b> São algumas declarações predeterminadas ou declarações que cada membro da equipa de auditoria deve fazer em relação ao Código de Ética (descrição do código da ISSAI 130). Dependendo da natureza e do tipo de entidade que será auditada, as declarações podem ser customizadas de acordo com as necessidades da ISC.</p> <p><b>Coluna 3</b> No caso de um membro da equipa de auditoria não ser capaz de cumprir algum(s) item(s) do Código de Ética, as razões pelas quais não se consegue cumprir devem ser registradas nesta coluna, que podem posteriormente ser transferidas para o <b>PTA 4.6</b>. Por exemplo, o motivo pode ser interesse próprio, ou risco de autorrevisão. O objetivo é que essas ameaças possam ser tratadas de forma adequada com a implementação de salvaguardas.</p>
<b>Compromisso global do membro</b>	Com base em cada compromisso da declaração, no âmbito do respectivo Código de Ética da ISC, o membro da equipa de auditoria assume o compromisso geral de reafirmar que compreende suas responsabilidades, nos termos do Código de Ética, e que elas serão adequadamente cumpridas. A declaração precisa ser assinada e enviada ao revisor para uma revisão independente.
<b>Conclusão do supervisor</b>	<p>O supervisor ou o revisor independente da ISC ou da equipa de auditoria deve concluir que revisou a declaração feita pelo membro da equipa de auditoria e reafirma que tal membro compreendeu o Código de Ética, cujas cláusulas devem ser cumpridas durante a realização da auditoria.</p> <p>Alternativamente, e na maioria dos casos, o supervisor fornece apenas uma conclusão geral sobre a conformidade de toda a equipa de auditoria com os requisitos éticos. Assim, pode-se esperar que a declaração individual de membro da equipa não tenha a documentação correspondente para a conclusão do supervisor. Mas é importante compilar todas as declarações com o documento que mostra a conclusão geral do supervisor para atender aos requisitos da ISSAI.</p>
<b>Registo da evidência de verificação e revisão</b>	<p>A tabela, indicando os dados do verificador e do revisor, deve ser completada ao final. Isso é para garantir que houve um sistema de verificação independente e equilibrado na equipa de auditoria, e que este foi concluído antes do início da auditoria.</p> <p>Nesse caso, o verificador geralmente é o coordenador/líder da equipa de auditoria, e o revisor é o supervisor da auditoria. De forma similar, quando o coordenador/líder da equipa de auditoria e o supervisor de auditoria fornecem a declaração, o verificador e o revisor podem ser definidos com base na estrutura organizacional da ISC. Os termos de compromisso precisam ser assinados pelo verificador e pelo revisor, respectivamente.</p>

**PTA 4.4. Declaração de Ausência de Conflito de Interesses**

Eu, Sr./Sra. ( ) fui nomeado(a) supervisor(a) de auditoria/líder de equipa/membro da equipa para a auditoria de ..... ( ) no período de *1<sup>o</sup> de julho de 20... a 30 de junho de 20...* Em conformidade com a cláusula sobre conflito de interesses que consta no Código de Ética da ISC, eu declaro que, tanto quanto é do meu conhecimento, nenhum dos meus familiares

próximos ocupa posição influente em/no/na Além disso, comprometo-me a informar meu supervisor/líder de equipa caso venha a saber que algum de meus parentes próximos ocupa posição influente em/no/na ..... , ou caso surjam quaisquer circunstâncias que possam entrar em conflito ou parecer conflitantes com meus próprios interesses. No caso de qualquer situação adversa decorrente de um conflito de interesses no qual eu esteja envolvido, entendo que serei totalmente responsável e serei passível de processo administrativo ou judicial, em conformidade com as leis locais.

**Data Assinatura** :  
**Nome do membro da equipa que presta a declaração** :  
**Cargo/função e Divisão/Seção/Unidade** :

**Data Assinatura** :  
**Supervisor de auditoria/diretor do departamento** :  
**Cargo/função e Divisão/Seção/Unidade** :

**Orientações para elaboração do PTA 4.4. Declaração de Ausência de Conflito de Interesses**

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste modelo de papel de trabalho é obter uma declaração do supervisor da auditoria, do líder da equipa de auditoria e de cada membro da equipa de auditoria de que não há conflito de interesses no contexto de parentes próximos, que ocupam posição influente na entidade auditada. A inclusão de supervisor, líder ou membro na equipa de auditoria que tenha conflito de interesses pode prejudicar, ou parecer prejudicar, a objetividade e a condução independente da auditoria. A equipa de auditoria, inclusive o supervisor de auditoria, deve ser independente e ser vista como tal.
<b>ISSAIs aplicáveis</b>	ISSAI 130, ISSAI 2200 e ISSAI 2220
<b>Orientações</b>	A declaração prestada por todos os membros da equipa de auditoria deve ser assinada pelo supervisor. A declaração do supervisor de auditoria, por sua vez, deve ser assinada por uma pessoa a quem esteja subordinado. Diferentes ISCs podem ter diferentes estruturas organizacionais, e os diferentes níveis das equipas de auditoria têm designações diferentes. As designações mencionadas neste modelo deverão ser modificadas de acordo com a composição da equipa de auditoria da ISC e os níveis de supervisão definidos. Os textos do modelo também podem ser modificados, conforme o caso.

**PTA 4.5. Declaração de Conflito de Interesses**

Eu, Sr./Sra. (.....) fui nomeado(a) líder de equipa/membro da equipa para a auditoria de ....(.....) no período de 1º de julho de 20 a 30 de junho de..... Em conformidade com a cláusula sobre conflito de interesses que consta no Código de Ética da ISC, eu declaro que meu(s) parente(s) próximo(s) indicado(s) na tabela a seguir ocupa(m) posição de influência em . Portanto, enfrentarei um conflito de interesses se integrar a equipa para realizar esta auditoria. Devido a isso, gostaria de me retirar da equipa.

N/S	Nome do parente próximo	Cargo/função ocupado na entidade
1	Senhor X	Controlador financeiro
2	Senhor Y	Gerente de recursos humanos
3	Senhor Z	Diretor de aquisições

**Data Assinatura**

**Nome do membro da equipa de auditoria que presta a declaração**

**Cargo/função e Divisão/Seção/Unidade**

**Data Assinatura**

**Supervisor de auditoria/Chefe do Departamento/Divisão/Seção/Unidade**

**Orientações para elaboração do PTA 4.5. Declaração de Conflito de Interesses**

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste modelo de papel de trabalho é obter uma declaração do supervisor da auditoria, do líder da equipa de auditoria e de cada membro da equipa de auditoria de que há conflito de interesses no contexto de parentes próximos, que ocupam posição influente na entidade auditada. A inclusão de supervisor, líder ou membro na equipa de auditoria que tenha conflito de interesses pode prejudicar, ou parecer prejudicar, a objetividade e a condução independente da auditoria. A equipa de auditoria, inclusive o supervisor de auditoria, deve ser independente e ser vista como tal.
<b>ISSAIs aplicáveis</b>	ISSAI 130, ISSAI 2200 e ISSAI 2220
<b>Orientações</b>	<p>A declaração feita por todos os membros da equipa de auditoria precisa ser assinada pelo supervisor. A declaração do supervisor de auditoria, por sua vez, deve ser assinada por uma pessoa a quem esteja subordinado. Diferentes ISCs podem ter diferentes estruturas organizacionais, e os diferentes níveis das equipas de auditoria têm designações diferentes. As designações mencionadas neste modelo deverão ser modificados de acordo com a composição da equipa de auditoria da ISC e os níveis de supervisão definidos. Os textos do modelo também podem ser modificados, conforme o caso.</p> <p>No caso de haver mais de um parente próximo ocupando posição de influência na entidade, a pessoa que fizer a declaração poderá mencionar os nomes de todos eles na tabela incluída no modelo. A influência de uma pessoa na entidade dependerá do tipo de cargo/função que ela ocupa. Nem todos os parentes próximos que trabalham na entidade terão influência nos processos decisórios, daí a necessidade de indicar claramente os cargos/funções ocupados pelas pessoas incluídas na lista.</p> <p>A declaração feita por cada individuo precisa ser verificada de forma independente por uma pessoa que a possa aprovar e assinar, pelo menos para garantir que o cargo/função ocupado pela pessoa declarada como parente próximo seja válido e correto e que tal parente tenha influência no processo de tomada de decisões.</p> <p>O resultado deve ser referenciado de forma cruzada com o PTA 4.6, onde são elaboradas as salvaguardas, que podem incluir a remoção do membro envolvido do trabalho.</p>

PTA 4.6. Avaliação de Ameaças Éticas e Salvaguardas

Nome da entidade	XYZ
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Avaliado por		Assinatura	Revista e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função				
Data:				

Nome do auditor:

Cargo/função:

Ameaças éticas ( <i>transferido do PTA 4.3; PTA 4.5</i> )	Salvaguardas sugeridas
<b>Ameaça de interesse próprio</b> ( <i>interesses financeiros ou de outros tipos por parte do membro da equipa de auditoria ou de um de seus familiares próximos</i> )	
<b>Ameaça de autoavaliação</b> ( <i>auditor que conduz a revisão de seu próprio trabalho e, portanto, não identifica as deficiências em seu próprio trabalho</i> )	
<b>Ameaça de advocacy</b> ( <i>auditor é solicitado a promover a posição da entidade auditada ou a representá-la de alguma forma</i> )	
<b>Ameaça de familiaridade</b> ( <i>o auditor confia demais na entidade auditada por ter um relacionamento próximo com ela</i> )	
<b>Ameaça de intimidação</b> ( <i>auditores são dissuadidos de agir objetivamente por ameaças feitas contra eles, como ameaças de litígios</i> )	

**Conclusão**

As ameaças éticas surgidas em relação ao auditor acima mencionado, em razão dele ter que participar de auditoria na/o (*nome da entidade auditada*) foram avaliadas e as salvaguardas necessárias foram implementadas, conforme indicado acima, para manter a independência e a objetividade na realização da auditoria desta entidade.

(Nome do supervisor de auditoria)

Cargo/função:

Divisão/Unidade/Seção:

**Orientações para elaboração do PTA 4.6. Avaliação de ameaças éticas e salvaguardas**

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste modelo de papel de trabalho é avaliar as ameaças éticas mapeadas, decorrentes da realização desta auditoria, e sugerir salvaguardas para reduzir tais ameaças a um nível aceitável.
<b>ISSAIs aplicáveis</b>	ISSAI 130, ISSAI 2200 e ISSAI 2220
<b>Orientações</b>	<p>Este modelo de papel de trabalho deve ser usado somente se houver ameaça(s) ética(s) que afetem individualmente um membro, um coordenador/líder de equipa ou um supervisor de auditoria etc., como resultado da condução da auditoria de uma entidade. Este modelo é vinculado ao <b>PTA 4.3</b> e <b>PTA 4.5</b>. Caso um determinado membro da equipa de auditoria tenha declarado a razão pela qual ele/ela não será capaz de cumprir o Código de Ética, a solução final seria retirar esse membro específico da equipa de auditoria. No entanto, dada a situação em que a ISC tem restrições de recursos humanos, a retirada de um(s) membro(s) e ter um substituto, pode nem sempre ser possível. Portanto, a ISC ou o supervisor de auditoria devem sugerir salvaguardas para reduzir as ameaças éticas a um nível aceitável.</p> <p>Além disso, com base nas razões indicadas pelos membros da equipa no <b>PTA 4.3</b>, um auditor individualmente, assim como os supervisores de auditoria e coordenadores/líderes de equipa podem avaliar as ameaças éticas e sugerir as salvaguardas pertinentes. Esse procedimento é para garantir que sejam implementadas salvaguardas adequadas para cada uma das ameaças identificadas.</p> <p>A lista fornecida aqui é apenas um exemplo e pode não ser aplicável em todas as ISCs.</p>
<b>Conclusão</b>	<p>Embora se espere que o coordenador/líder de equipa designado para a auditoria avalie as ameaças éticas e as salvaguardas para todos os membros da equipa, o supervisor da auditoria deve rever e apresentar uma conclusão da avaliação.</p> <p>De forma similar, se houver uma ameaça ética que afete o supervisor de auditoria, espera-se que seu superior faça uma avaliação e forneça uma conclusão semelhante à acima.</p>
<b>Registo da evidência de avaliação e revisão</b>	<p>A tabela, indicando os dados da pessoa que avaliou as ameaças éticas e de quem as revisou, precisa ser completada ao final. Isso é para garantir que houve um sistema de verificação independente e equilibrado na equipa de auditoria, e que este foi concluído antes do início da auditoria.</p> <p>Nesse caso, o avaliador geralmente é o coordenador/líder da equipa de auditoria e o revisor é o supervisor de auditoria. Da mesma forma, quando são avaliadas ameaças éticas relacionadas ao coordenador/líder da equipa e ao supervisor de auditoria, o avaliador e o revisor podem ser selecionados com base na estrutura organizacional da ISC. As avaliações precisam ser assinadas pelo avaliador e pelo revisor, respectivamente.</p>

## **Ilustração B – Atividades Pré-Auditoria – Termo do Trabalho de Auditoria**

### **PTA 4.7. Termos do Trabalho de Auditoria**

Excelentíssimo/a Senhor/a

XXX (Posição máxima da entidade auditada)

#### **Objetivo e âmbito da auditoria**

Conforme prevê a Constituição da República Democrática de Timor-Leste (CRDTL) e a Lei n.º 9/2011, de 17 de Agosto, Orgânica da Câmara de Contas do Tribunal Superior Administrativo, Fiscal e de Contas, o mandato da Câmara de Contas é exercido sobre todas as entidades sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo financeiro da Câmara de Contas, entre as quais se inclui a *(Inserir nome da entidade auditada)*.

Com efeito, a Câmara de Contas realizará auditoria das demonstrações financeiras da *(Inserir nome da entidade auditada)*, que compreendem a demonstrações de recebimentos e pagamentos em XX de dezembro de 20XX e a Comparação entre Valores Orçamentados e Realizados para exercício findo nesta data, além de notas explicativas às demonstrações financeiras, incluindo o resumo das políticas contabilísticas significativas. Esta é uma auditoria obrigatória, conforme previsto na LOCC. Confirmamos, ainda, nosso entendimento sobre esta auditoria por meio desta carta.

Nosso objetivo é obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, e emitir um relatório de auditoria que inclua nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia absoluta de que a auditoria conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs) sempre irá detetar uma distorção relevante quando existir. Distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, possam influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões tomadas com base nas demonstrações auditadas.

#### **Responsabilidades dos Auditores**

- Conduziremos nossa(s) auditoria(s) de acordo com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs). Essas normas exigem que cumpramos requisitos éticos. Como parte de uma auditoria de acordo com as ISSAIs, exerceremos julgamento profissional e manteremos ceticismo profissional durante toda a auditoria. Iremos também:
- Identificar e avaliar os riscos de distorções relevantes nas demonstrações financeiras, independentemente se causadas por fraude ou erro, planejar e executar procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião. O risco de não detetar uma distorção relevante decorrente de fraude é maior que o de não detetar uma que seja resultante de erro, pois a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, declarações falsas ou a não aplicação de controlos internos.
- Obter entendimento dos controlos internos relevantes para a auditoria, para planejar os procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da entidade. Entretanto, comunicaremos por escrito quaisquer deficiências significativas nos controlos internos relevantes para a auditoria das demonstrações financeiras, que forem identificadas durante a auditoria.
- Avaliar a adequação das políticas contabilísticas utilizadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pela administração.

- Concluir sobre a adequação do uso, pela administração, da base contabilística de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe incerteza significativa em relação a eventos ou circunstâncias que possa causar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da entidade. Se concluirmos que existe incerteza significativa devemos chamar a atenção em nosso relatório de auditoria para as respetivas divulgações nas demonstrações financeiras ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões serão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data do nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a entidade a não mais se manter em continuidade operacional.
- Avaliar a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras, inclusive as divulgações e se as demonstrações financeiras representam as correspondentes transações e os eventos de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.
- Devido às limitações inerentes a uma auditoria, juntamente com as limitações inerentes ao controlo interno, há o risco inevitável de que algumas distorções relevantes podem não ser detetadas, mesmo que a auditoria seja planeada e executada adequadamente de acordo com as ISSAIs.
- Durante a auditoria, as provas/evidências de auditoria serão objeto de esclarecimentos junto aos responsáveis, demandando informações adicionais, explicações adequadas e ações apropriadas da administração.

#### **Responsabilidades da Administração**

A auditoria deverá ser conduzida com base na premissa de que [a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança] reconhecem e entendem que são responsáveis:

- a) Pela elaboração e apresentação adequada das demonstrações financeiras de acordo com a ERF aplicável.
- b) Pelo controlo interno que a administração determinar ser necessário para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.
- c) Por nos fornecer:
  - i. Acesso a todas as informações relevantes de que a administração tem conhecimento utilizados para a elaboração das demonstrações financeiras, como registos, documentação e outros assuntos;
  - ii. Informações adicionais que venhamos a solicitar da administração para fins da auditoria; e;
  - iii. Acesso irrestrito a pessoas dentro da entidade de quem, segundo nosso julgamento, será necessário para obter evidências de auditoria.

Como parte de nosso processo de auditoria, solicitaremos à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança, confirmação por escrito sobre as declarações que nos foram dirigidas em relação à auditoria (representações formais). Esperamos poder contar com a total cooperação de sua equipa durante a auditoria.

#### **Reunião de Abertura da Auditoria**

A Reunião de Abertura da Auditoria deve ser realizada no início da auditoria. Entre outros assuntos, o conteúdo da carta de auditoria será debatido nessa reunião.

#### **Divulgação de fraudes e corrupção**

Se a Administração estiver ciente de fraudes e corrupção que tenham ocorrido na entidade, ela deve divulgar essas informações aos auditores durante a Reunião de Abertura da Auditoria ou durante a própria auditoria. É responsabilidade da Administração instituir um sistema adequado de controlos internos para prevenir e detetar fraudes e corrupção.

#### **Custódia e controlo dos documentos**

Caberá à Administração a responsabilidade pela guarda e controlo dos documentos. O auditor não deve remover documentos das sedes da entidade sem o consentimento da Administração. Ao final da auditoria, os auditores devem devolver todos os documentos à Administração.

#### **Reunião de Encerramento da Auditoria**

Será realizada uma Reunião de Encerramento da Auditoria no prazo de um mês após a conclusão da auditoria. Durante a Reunião de Encerramento, o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras, os resultados da auditoria e as respostas da Administração serão debatidos e finalizados.

#### **Relatórios**

Após a conclusão da auditoria, o auditor designado pela Câmara de Contas deverá expressar um parecer sobre as demonstrações financeiras ter sido apresentada (ou não) uma visão verdadeira e adequada dos recebimentos, pagamentos e saldos de caixa da entidade, de acordo com o *IPSAS Cash Basis of Accounting*.

Data

(assinatura) \_\_\_\_\_

*(Inserir o cargo do supervisor da UAT da CdC)*

UAT XXX

**Orientações para elaboração do PTA 4.7. Termos do Trabalho de Auditoria**

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	<p>O objetivo geral deste modelo de papel de trabalho é estabelecer os termos e condições da auditoria. No contexto de uma auditoria conduzida pelas ISCs, a emissão da carta de auditoria contendo os termos do trabalho pode reforçar ainda mais o mandato e as responsabilidades das ISCs, bem como da administração das entidades, que podem já ter sido definidas em várias leis, normas e regulamentos.</p> <p>Essa carta também estabelece os termos e condições do trabalho, a ser realizado pela equipa de auditoria.</p>
<b>ISSAIs aplicáveis</b>	<b>ISSAI 2210 e ISSAI 2260</b>
<b>Orientações</b>	<p><b><i>O PTA 4. Termos do Trabalho de Auditoria foi adaptado do Apêndice 1 da ISSAI 2210 (R1).</i></b>          Alguns dos conteúdos são personalizados para que possam ser aplicáveis às auditorias de demonstrações financeiras de entidades do setor público.</p> <p>O conteúdo da carta de auditoria pode ser modificado de acordo com o tipo de ERF utilizado pela entidade ou entidades para elaborar suas demonstrações financeiras. A estrutura pode ser de apresentação adequada ou de conformidade. Assim, a redação do parágrafo (a) da seção que trata das Responsabilidades da Administração e a descrição na última página na seção de relatório terão de ser alteradas, conforme o caso. Da forma similar, se as demonstrações financeiras forem elaboradas pelo regime de caixa, a responsabilidade do auditor de avaliar a razoabilidade das estimativas contabilísticas torna-se irrelevante (<i>ver terceiro ponto da seção que trata das Responsabilidades do Auditor</i>).</p> <p>O parágrafo sobre continuidade operacional também precisa ser revisto, uma vez que é mais aplicável às entidades comerciais/empresariais ou a empresas listadas em Bolsa de Valores. A equipa de auditoria também precisa avaliar se aspectos de continuidade operacional são relevantes para a entidade auditada. Caso contrário, o parágrafo deve ser excluído.</p> <p>Portanto, os Termos do Trabalho de Auditoria devem ser customizados adequadamente, e elaborado de forma pertinente com as características específicas do órgão/entidade a ser auditado.</p>
<b>Conclusão</b>	<p>O supervisor ou o coordenador de auditoria deve assegurar que a administração da entidade ou os responsáveis pela governança tenham entendido o conteúdo da carta de auditoria contendo os termos do trabalho. Entre outras, a reunião de abertura da auditoria pode ser usada como um fórum para discutir e comunicar à administração ou aos responsáveis pela governança, conforme aplicável, sobre os termos e condições da auditoria.</p>

PLANEAMENTO DA AUDITORIA

Ilustração C – Atividades de Planeamento – Determinação da Materialidade

PTA 5.1. Entendimento da entidade e do seu ambiente

<b>Nome da entidade</b>	<b>XYZ</b>
Período de auditoria	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Elaborado por		Assinatura		Revista e aprovado por		Assinatura	
Nome:							
Cargo/função:							
Data:							

1. Antecedentes da entidade

2. Ambiente externo que afeta a entidade

2.1 Diretrizes e interesses parlamentares

2.2 Leis e regulamentos relevantes que afetam a entidade

2.3 Questões relevantes para o trabalho de auditoria noticiadas pela mídia

2.4 Áreas significativas impactadas pela natureza do trabalho da entidade e que afetam a vida dos cidadãos

3. Ambiente interno que afeta a entidade

3.1 Estrutura organizacional e fontes de financiamento

3.2 Objetivos e estratégias da entidade

3.3 Função principal ou natureza da entidade

3.4 Existência e independência da função de auditoria interna

4. Seleção e aplicação de políticas contabilísticas

4.1 ERF aplicável seguida pela entidade e moeda de apresentação (relacione à informação do PTA 4.1)

4.2 Políticas contabilísticas

4.3 Processos orçamentários

4.4 Sistemas orçamentário e contábil usados (Baseados na Web/Manuais/Autónomos)

4.5 Requisitos legais de relatórios, estruturas e prazos

5. Consideração de outros fatores que afetam o negócio da entidade

5.1 Pessoal-chave da entidade

5.2 Lista de contas bancárias, com indicação do signatário autorizado

5.3 Mensuração do desempenho financeiro da entidade

6. Provas/evidências/observações de auditoria do ano anterior que tenham impacto na avaliação de riscos do ano corrente

7. Procedimentos analíticos

Itens das demonstrações (A)	Saldo do ano anterior (B)	Saldo do ano corrente (C)	Diferença		Explicação para variações relevantes
			Montante (D) = (C) - (B)	% (E) = (D) / (B)	
Caixa	1.000,00	1.500,00	500,00	50%	O aumento significativo no caixa é atribuível a ....
Créditos a receber					
Estoques					
...					
...					

8. Resumo dos riscos que afetam a entidade

(Transferir para o PTA 5.4. Registo de Riscos)

**Orientações para elaboração do PTA 5.1. Entendimento da entidade e seu ambiente**

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste papel de trabalho é obter e documentar o entendimento da entidade e do seu ambiente, incluindo os controlos internos relevantes para uma auditoria. A <i>ISSAI</i> 2315 requer que o auditor avalie os riscos de distorções relevantes por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente.
<b>ISSAIs aplicáveis</b>	<i>ISSAI</i> 2300, <i>ISSAI</i> 2315 e <i>ISSAI</i> 2250
<b>Orientações</b>	Para avaliar o risco de distorção relevante nas demonstrações financeiras, o auditor precisa entender a entidade e seu ambiente. Com base na lista fornecida no modelo PTA 5. 1, o auditor pode obter um entendimento geral da entidade, levando em consideração fatores internos e externos. É fundamental que o auditor entenda o negócio principal da entidade. Na documentação do entendimento da entidade e seu ambiente, o auditor precisa ter em mente os riscos relacionados à entidade (riscos do negócio ou riscos da entidade) que podem ocorrer durante o curso de suas operações e que possam resultar em distorções relevantes nas demonstrações financeiras. Caso exista uma função de auditoria interna, a equipa de auditoria, para fins do item 3.4 do <b>PTA 5.1</b> , precisará recorrer ao “ <b>PTA 5.1a</b> . Entendimento da função de auditoria interna, incluindo a confiança no seu trabalho” e, conforme aplicável, ao “ <b>PTA 5.1b</b> . Modelo de solicitação de assistência direta dos auditores internos” e ao “ <b>PTA 5.1c</b> . Modelo de acordo escrito para assistência direta de auditores internos”.
<b>Resumo dos riscos que afetam a entidade</b>	Os riscos que possam ser identificados durante a etapa de entendimento, se houver, serão resumidos nesta seção. Estes riscos serão então transferidos para o <b>PTA 5.4</b> .
<b>Registo da evidência de elaboração e revisão</b>	A tabela indicando o nome da pessoa que elaborou e documentou o entendimento e de quem o revisou deve ser preenchida no final. Enquanto a equipa deve, coletivamente, documentar o entendimento da entidade, o coordenador/líder da equipa ou um dos membros que tenha preparado o documento, pode assinar como elaborador.  O revisor, geralmente o supervisor de auditoria, deve assinar o documento para assegurar e evidenciar que ele foi revista.

PTA 5.1a. Entendimento da função de Auditoria Interna, abrangendo a confiança no seu trabalho

<b>Nome da entidade</b>	XYZ
<b>Período de auditoria</b>	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Trabalho da auditoria interna avaliado por		Assinatura	Revista por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

Checklist para entendimento da função de auditoria interna e avaliação da confiança em seu trabalho	(Sim/Não)	Se "Não", efeito na avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras <a href="#">Transferir para o PTA 5.4</a>
1	2	3
<b>A. Avaliação da objetividade</b>		
a) Há uma estrutura e um papel claramente definidos de auditoria interna na entidade? A configuração atual propicia adequada objetividade dos auditores internos?		
b) Há evidência de independência ao nível de reporte? (Para quem a auditoria interna reporta?)		
c) Há ausência de conflitos nas funções atribuídas à auditoria interna?		
d) Há ausência de restrições ou limitações impostas à função de auditoria interna pela administração ou pelos responsáveis pela governança?		
e) A administração toma medidas em relação às recomendações da auditoria interna?		
<b>B. Competência dos auditores internos</b>		
a) Os auditores internos são membros de órgãos profissionais relevantes? (Informar o órgão).		
b) Eles passaram por formação técnica adequada e por exames de proficiência como auditores internos?		
c) Há alguma política implementada para aperfeiçoar as competências técnicas dos auditores internos?		
<b>C. Devido zelo profissional</b>		
a) As atividades de auditoria interna são devidamente planejadas, supervisionadas, revisadas e documentadas?		
b) As conclusões alcançadas são suplementadas por evidências de auditoria adequadas?		
<b>D. Atividades da função de auditoria interna, incluem atribuições para:</b>		
a) Revisão e monitorização de controlos etc.		

Checklist para entendimento da função de auditoria interna e avaliação da confiança em seu trabalho	(Sim/Não)	Se "Não", efeito na avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras <b>Transferir para o PTA 5.4</b>
1	2	3
b) Revisão dos meios aplicáveis para identificar, mensurar, classificar e relatar informações financeiras e operacionais.		
c) Revisão da economicidade, eficiência e eficácia das atividades operacionais, incluindo atividades não financeiras.		
d) Revisão da conformidade com leis, regulamentos e outros requisitos externos, inclusive políticas.		
e) Gestão de riscos.		
f) Avaliação dos processos de governança.		
<b>E. Documentação</b>		
a) Os auditores internos mantêm uma adequada documentação do trabalho de auditoria interna executado de uma maneira profissional?		

**Orientações para elaboração do PTA 5.1a. Entendimento da função de Auditoria Interna, incluindo a confiança no seu trabalho**

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste papel de trabalho é documentar o entendimento da função de auditoria interna da entidade e avaliar o trabalho realizado pelo(s) auditor(es) interno(s), se o auditor externo pode confiar nesse trabalho e se ele é relevante para a auditoria das demonstrações financeiras. A ISSAI 2315 reconhece a função de auditoria interna como um importante elemento de monitorização dos controlos internos. Isso também auxiliará a equipa de auditoria a decidir se deve obter assistência direta da auditoria interna na condução da auditoria das demonstrações financeiras.
<b>ISSAIs aplicáveis</b>	ISSAI 2300, ISSAI 2315 e ISSAI 2610
<b>Orientações</b>	A auditoria interna de uma entidade é um elemento importante, que pode prevenir ou detectar distorções relevantes nas demonstrações financeiras resultantes de fragilidades nos controlos internos. O trabalho dos auditores externos pode ser reduzido, levando em consideração o trabalho já realizado pela auditoria interna, desde que esse trabalho seja fiável. Este modelo de papel de trabalho deve ser usado apenas se houver a função de auditoria interna na entidade. A ISSAI 2315.A118 e seu Apêndice 4 descrevem considerações adicionais para o entendimento da função de auditoria interna.
	<p><b>Coluna 1</b> Esta coluna contém uma lista de verificação sugerida para documentar o entendimento da função de auditoria interna e avaliar o trabalho realizado pelos auditores internos, desdobrada em cinco categorias amplas. Esta lista de verificação pode ser customizada no momento do planeamento da auditoria. Não se trata de uma lista exaustiva.</p> <p><b>Coluna 2</b> Após finalizar a lista de verificação, seja ela customizada ou usada a lista de verificação sugerida na Coluna 1, o auditor pode registrar a resposta apropriadamente na Coluna 2, como "Sim" ou "Não". Se a resposta for "Sim", as evidências que sustentam essa avaliação devem ser obtidas da entidade e documentadas adequadamente no arquivo da auditoria.</p> <p><b>Coluna 3</b> Se a resposta às perguntas específicas na lista de verificação for "Não", o auditor precisa registrar como isso afetará a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras. Isso deve ser transferido para o PTA 5.4 Registo de riscos. Uma função de auditoria interna fraca ou falta de ação da administração sobre o trabalho da auditoria interna, aumentam os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras.</p>
<b>Conclusão</b>	<p>A equipa de auditoria precisa concluir que foi obtido um adequado entendimento da função de auditoria interna e que o trabalho realizado pelos auditores internos foi avaliado quanto à extensão da confiança a ser depositada nesse trabalho, se vier a ser utilizado, na auditoria de demonstrações financeiras. A equipa de auditoria deve registrar as áreas específicas e a extensão em que o trabalho do auditor interno será utilizado na auditoria das demonstrações financeiras, o que dependerá das áreas onde respostas "Sim" forem fornecidas.</p> <p>Uma vez concluído, este documento precisa ser assinado pelo supervisor de auditoria. No entanto, ele deve ser atualizado sempre que necessário.</p> <p>Se a equipa de auditoria planeja usar a assistência direta da auditoria interna, o PTA 5.1b pode ser usado para obter concordância com o representante autorizado da entidade auditada para o trabalho da auditoria interna. Se uma resposta positiva for obtida, o PTA 5.1c pode ser usado para estabelecer acordo com os auditores internos.</p>
<b>Registo da evidência de avaliação e revisão</b>	<p>Ao final do trabalho, deve ser preenchida a tabela com os dados da pessoa que avaliou a função de auditoria interna e o trabalho realizado pelos auditores internos e de quem revisou o trabalho. Um dos membros da equipa ou o coordenador/líder da equipa pode fazer essa avaliação, que precisa ser assinada por quem a fez.</p> <p>O revisor, geralmente o supervisor de auditoria, deve assinar o documento para assegurar e evidenciar que ele foi revista.</p>

**PTA 5.1b. Modelo de solicitação ao Representante Autorizado da entidade buscando assistência direta da Auditoria Interna**

Ao Representante Autorizado da entidade auditada  
Nome da entidade  
Local

Prezado Senhor/Senhora,

Nossa equipa de auditoria avaliou as condições prévias para solicitar a assistência direta dos auditores internos da (Nome da entidade auditada), para a auditoria das demonstrações financeiras do exercício findo em \_\_\_\_\_.

Acreditamos que o trabalho dos auditores internos será útil em nossa auditoria, particularmente nas seguintes áreas:

- 1) Testes de controlos (desenho, implementação e testes de efetividade operacional) sobre os contratos de trabalho de funcionários relativos ao exercício de (ano), incluindo os procedimentos substantivos conforme programa de auditoria planejado.
- 2) Resumo dos valores de vendas do (ano) por agente e por datas de recebimento e depósitos.
- 3) .....

Solicitamos sua gentil cooperação para confirmar se aceita/recusa oferecer a colaboração de seus auditores internos à nossa equipa de auditoria, assinando a seção de acordo abaixo e devolvendo-o à equipa de auditoria, o mais tardar até (data e ano).

Atenciosamente,

(Nome do supervisor da auditoria)  
Nome da divisão/departamento

---

PTA 5.2. Entendimento do Sistema de Controlo Interno da Entidade

<b>Nome da entidade</b>	XYZ
<b>Período de auditoria</b>	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Avaliado por		Assinatura	Revista e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

1	2	3
Lista de verificação	(Sim/Não/NA)	Se "Não", efeito na avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras
		Transferir para o PTA 5.4 — Tabela A
<b>I. AMBIENTE DE CONTROLO</b>		
<b>A. Estrutura e Cultura</b>		
a) Há uma estrutura de administração superior claramente definida (por exemplo, comitê em nível ministerial, comitê de alta administração, comitê executivo etc.)?		
b) A administração, com a supervisão dos responsáveis pela governança, criou e mantém uma cultura de honestidade e comportamento ético? A integridade e os valores éticos são comunicados e reforçados?		
c) As responsabilidades e atribuições desde o nível da alta administração até o de pessoal estão claramente definidas?		
d) A administração considerou os níveis de competência, habilidades e conhecimentos necessários ao nomear ocupantes para cargos específicos?		
e) A administração participou do desenho e implementação de controles que concorrem para uma estrutura de administração adequada?		
<b>B. Código de Conduta</b>		
a) A administração aprovou um código de conduta escrito, aplicável tanto à ela própria quanto ao pessoal, para servir de referência para as atitudes e comportamentos da administração e do pessoal?		
b) O código é comunicado a toda a organização? É periodicamente reconhecido pelos funcionários? Os funcionários manifestaram concordância com o código de conduta aplicável?		
c) Os funcionários são informados sobre o que eles devem fazer se identificarem comportamentos inapropriados?		
d) Existem políticas escritas para regular as relações da administração com os funcionários, fornecedores, e outras partes interessadas?		
e) Existe uma política escrita disciplinando a respeito de transações com partes relacionadas?		

1	2	3
Lista de verificação	(Sim/Não/NA)	Se "Não", efeito na avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras
<b>C. Atitude da administração em relação aos controlos internos</b>		
a) A administração incentiva e age em resposta às avaliações independentes do ambiente de controlo e de controlos internos? Por exemplo, os relatórios de auditoria e as instruções do governo são revistas e respondidas ao nível do comitê de gestão? Os relatórios de auditoria interna sobre controlos internos são incentivados pela alta administração e respondidos ao nível do comitê de gestão?		
b) Existe um comitê de auditoria constituído apropriadamente para supervisionar as atividades de auditoria interna e externa, e com missão relacionada à operação de controlos internos?		
c) A administração responde de forma robusta às violações de códigos de conduta e leis? Há canais de comunicação em toda a organização sobre ações disciplinares tomadas em decorrência de infrações?		
d) A administração alguma vez excepciona procedimentos normais, controlos internos etc. para, por exemplo, fazer aquisições sem seguir os procedimentos de aquisições, nomear funcionários sem seleção transparente? Essas exceções são documentadas e investigadas?		
e) A administração fornece recursos adequados para o trabalho da auditoria interna? (Considerar se a função de auditoria interna tem o tamanho, qualidade e independência apropriados.)		
<b>D. Recrutamento, retenção e remuneração de altos funcionários</b>		
a) Os altos cargos vagos são amplamente divulgados entre indivíduos devidamente qualificados (interna e/ou externamente)?		
b) Há mecanismos de promoção e nomeação transparentes, objetivos e adequados para prevenir clientelismo e nepotismo?		
c) Há alguma revisão independente das remunerações?		
d) Outros fatores que não só metas de desempenho a curto prazo são considerados nas avaliações de desempenho?		
e) A integridade e os critérios éticos estão incluídos nas avaliações de desempenho?		
f) Há alguma revisão independente das atribuições de funcionários-chave (por auditoria interna ou por uma parte externa)?		
g) Há descrições de cargos? Em caso afirmativo, elas contêm suficientes referências às responsabilidades relacionadas a controlos?		
h) As funções executivas estão reservadas ao nível apropriado de gerenciamento?		
i) A organização tem políticas adequadas de motivação e retenção de funcionários?		
j) As políticas de recrutamento são escritas?		

1	2	3
Lista de verificação	(Sim/Não/NA)	Se "Não", efeito na avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras
k) Há procedimentos adequados para verificar a experiência, as qualificações e as referências do candidato? Há comissões apropriadas constituídas para o recrutamento?		
l) Os novos funcionários são informados de suas responsabilidades e das expectativas da administração em relação a eles, de preferência por meio de uma descrição detalhada das atribuições por escrito?		
m) As avaliações de desempenho abordam o atendimento de necessidades de desenvolvimento e capacitação e os requisitos futuros de desenvolvimento e capacitação dos funcionários?		
n) Há procedimentos disciplinares apropriados para transgressões do código da organização ou outros comportamentos inaceitáveis dos funcionários?		
<b>D. Supervisão das operações pela administração</b>		
a) Há uma estrutura de gestão/organização claramente definida, com linhas de subordinação claras, abrangendo todas as funções e pessoal da organização?		
b) Há manuais de procedimentos atualizados que abrangem os procedimentos contabilísticos-financeiros e operacionais?		
c) A administração estabelece metas financeiras e operacionais/físicas para a organização?		
d) Há a prática de elaboração de relatórios de contas administrativas e de avaliação de desempenho? Se houver, eles têm um nível adequado de análise e comparação orçamental e são elaborados regularmente e em tempo útil?		
e) As contas dos administradores são elaboradas a partir dos mesmos registos contabilísticos que formam a base das demonstrações financeiras auditadas?		
f) Os registos contabilísticos parecem ser organizados e completos, e as conciliações contabilísticas são realizadas regularmente?		
g) O processo de definição do orçamento é: - Definido em um manual de procedimentos? - Realizado por pessoal adequado? - Validado pelos gestores de linha e pelo pessoal que têm responsabilidade operacional? Sujeito à aprovação da alta administração? Propício à disciplina orçamental?		
h) Há medidas/indicadores de desempenho relevantes e confiáveis?		
i) A alta administração dá a devida atenção aos processos e resultados da auditoria externa e às demonstrações financeiras?		

**II. PROCESSO DE AVALIAÇÃO DE RISCOS DA ENTIDADE**

a) Existem manuais documentados ou processos específicos estabelecidos para identificar, avaliar e responder aos riscos de negócio?		
b) O processo envolve indivíduos com atribuições apropriadas e conhecimento amplo sobre as atividades estratégicas e operacionais da entidade?		
c) A entidade auditada possui um processo para identificar riscos operacionais relevantes para os objetivos de relatórios financeiros?		
d) A entidade auditada avalia a significância e a probabilidade de ocorrência dos riscos de negócio identificados?		
e) Os riscos de negócio avaliados são adequadamente tratados?		
f) O processo de avaliação de risco da entidade é apropriado nas circunstâncias, dada a natureza e complexidade da entidade?		

Nota: Se a equipa de auditoria identificar riscos de distorções relevantes que o processo de avaliação de risco da entidade auditada normalmente identificaria, mas falhou em identificar, a equipa de auditoria deve investigar a causa e considerar a implicação na letra (f) acima.

**III. PROCESSO DA ENTIDADE DE MONITORIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO**

a) A entidade auditada possui um processo estruturado para atividades de monitorização periódicas ou contínuas?		
b) As atividades de monitorização fornecem informações tempestivas sobre a efetividade e deficiências nos controlos internos?		
c) As deficiências identificadas são providas de ações corretivas e comunicadas tempestivamente ao(s) indivíduo(s)/unidade(s) responsável(is)?		
d) A entidade auditada possui uma função de auditoria interna apropriada e em funcionamento?*		
e) A entidade auditada possui mecanismo para garantir a confiabilidade e relevância das fontes de informação utilizadas para as atividades de monitorização?		
f) O processo da entidade auditada para monitorar o sistema de controlo interno é apropriado nas circunstâncias, incluindo a frequência do monitorização, dada a natureza e complexidade da entidade?		

Nota: Na avaliação da função de auditoria interna na letra (d), a equipa de auditoria refere-se à Seção 3.4 do PTA 5.1 e ao PTA 5.1a.

**IV. SISTEMA DE INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO**

a) A entidade auditada possui sistema de informação e atividades de processamento definidos (classes significativas de transações), sejam manuais ou automatizados, que são relevantes para os relatórios financeiros (por exemplo, por meio de manuais de processos, regulamentos e procedimentos) e que apoiam a preparação das demonstrações financeiras?*		
b) Essas atividades de sistema de informação e processamento estão atribuídas a indivíduos apropriados e competentes?*		
c) Os regulamentos definem a natureza dos dados ou informações a serem processados e os processos específicos para manter sua integridade?*		
d) A entidade auditada possui protocolos de comunicação apropriados e funcionais que apoiam a preparação das demonstrações financeiras e responsabilidades de relatórios relacionadas no sistema de informação e outros componentes do sistema de controlo interno entre pessoas dentro da entidade, administração e responsáveis pela governança, e partes externas conforme apropriado?		

Nota: A avaliação destas questões é baseada no entendimento dos processos que devem ser documentados usando o PTA 5.3.

**V. ATIVIDADES DE CONTROLO**

a) A entidade auditada estabelece controlos que podem tratar os riscos significativos de distorções relevantes?*		
b) A entidade auditada estabelece controlos sobre lançamentos contabilísticos, incluindo lançamentos não padronizados usados para registrar transações ou ajustes não recorrentes e incomuns?*		
c) Existem outros controlos estabelecidos que sejam relevantes para tratar o risco de distorções relevantes?*		
d) As atividades de controlo manuais e/ou automatizadas projetadas (por exemplo, autorizações e aprovações, conciliações, verificações, segregação de funções, controlos físicos ou lógicos) são apropriadas para prevenir, detectar e corrigir distorções relevantes?*		
e) As atividades de controlo manuais e/ou automatizadas relevantes existem e são realmente implementadas?*		

Nota: A avaliação destas questões é baseada no entendimento dos processos que devem ser documentados usando o PTA 5.3. As atividades de controlo identificadas que são relevantes na auditoria são documentadas no PTA 5.5.

**Orientações para documentação da avaliação do sistema de controlo interno da entidade**

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste papel de trabalho é avaliar os componentes do sistema de controlo interno da entidade, o que terá impacto na avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras.
<b>ISSAI aplicável</b>	ISSAI 2315
<b>Orientações</b>	Este modelo auxiliará a equipa de auditoria a obter um entendimento geral do sistema de controlo interno da entidade. A equipa de auditoria pode customizar o modelo para integrar as peculiaridades do setor público dentro de sua jurisdição, especialmente quando existem requisitos específicos no estabelecimento do sistema de controlo interno para o governo.
	<p><b>Coluna 1</b> Esta coluna contém uma lista de verificação sugerida para avaliar cada componente do sistema de controlo interno, que pode ser modificada pela equipa de auditoria conforme necessário.</p> <p><b>Coluna 2</b> Por meio da utilização da lista de verificação sugerida, o auditor pode registrar a resposta à Coluna 1 como "Sim", "Não" ou "NA" (não aplicável). Sugere-se que esta avaliação seja feita com base na revisão de documentos, observações e entrevistas com a administração e outras pessoas pertinentes da entidade. Se a resposta for "Sim", ela deve ser sustentada por evidências apropriadas coletadas da entidade, que podem também incluir registos de entrevistas. A opção "Não aplicável" é sugerida como uma possível resposta no caso de o auditor usar este modelo como checklist padrão, caso em que alguns itens não seriam aplicáveis à auditoria específica.</p> <p><b>Coluna 3</b> Se alguma resposta às perguntas específicas da Coluna 1 for registrada como "Não" na Coluna 2, o auditor deve informar na Coluna 3 como isso afetará a avaliação dos riscos de distorção relevante. Isso deve então ser transferido para o papel de trabalho PTA 5.4. Registo de Riscos, sobre riscos de distorção relevante. Observe que, se houver deficiências no controlo interno que sejam consideradas significativas, a equipa de auditoria deve cumprir suas responsabilidades de comunicação de acordo com a ISSAI 2265.</p>
<b>Registo da evidência de avaliação e revisão</b>	<p>A tabela indicando o nome da pessoa que avaliou os componentes do sistema de controlo interno e de quem revisou o trabalho deve ser preenchida no final. Um dos membros da equipa pode avaliar os controlos internos, caso em que deve assinar o documento como avaliador.</p> <p>O revisor, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipa foi adequadamente revista.</p>



**Orientações para elaboração do PTA 5.3. Documentação de fluxo de processos para identificar de riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras**

<p><b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b></p>	<p>O objetivo geral deste papel de trabalho é documentar o fluxo de processos e facilitar o entendimento dos auditores sobre o processo contábil relacionado às classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações que facilitarão a identificação dos riscos de distorções relevantes nas demonstrações financeiras. A ISSAI 2315 exige que o auditor avalie os riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e de seu ambiente. Ao fazê-lo, o auditor precisa obter um entendimento dos processos envolvidos em cada classe de transação, saldo contábil e divulgação, quando relevante.</p>
<p><b>ISSAIs aplicáveis</b></p>	<p>ISSAI 2300 e ISSAI 2315</p>
<p><b>Orientações</b></p>	<p>Um modelo de entendimento geral da entidade é sugerido no PTA 5.1. Este modelo PTA 5.3 contém principalmente orientações sobre como o auditor pode documentar o fluxo de processos de classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações.</p> <p>A equipa de auditoria precisa identificar os processos que estarão sujeitos a tal entendimento com base no seu entendimento e na sua experiência sobre a natureza e as operações da entidade. A equipa de auditoria pode também indagar ao pessoal apropriado sobre os processos envolvidos na entidade ou consultar o manual que documenta os procedimentos da entidade, se houver. Esses processos incluem procedimentos rotineiros e não rotineiros relacionados a classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações apresentados nas demonstrações financeiras. Os procedimentos rotineiros frequentemente incluem transações recorrentes, como recebimentos e desembolsos de caixa etc. Os processos não rotineiros incluem transações que mesmo sendo recorrentes ocorrem com menos frequência, como baixas de recebíveis, reduções ao valor recuperável etc. O objetivo é identificar riscos de distorção relevante ao nível das afirmações, por meio do entendimento dos processos contabilísticos e do que pode dar errado em todas as etapas do processo. O processo deve cobrir os estágios de iniciação, processamento, registo e relato.</p> <p>O fluxo de processos pode ser documentado na forma de narrativa escrita, fluxograma etc. Ao documentar o fluxo de processos, o auditor precisa visualizar o que pode dar errado em cada estágio do processo relacionado a classes individuais de transações, saldos contabilísticos e divulgações. Deve ser elaborado um modelo para cada processo identificado.</p> <p>Deve-se identificar o processo documentado e registrar a base sobre a qual foi estabelecido o seu fluxo: pode ser na forma de revisão de documentos, observação do processamento das transações contabilísticas ou entrevista com o pessoal da entidade, responsável pelo processo.</p> <p>Os riscos identificados podem ser resumidos na tabela abaixo do fluxo do processo, que deverão ser transferidos então para a Tabela B, do PTA 5.4. Registo de Riscos. Quaisquer controlos identificados, que possam mitigar tais riscos, podem também ser resumidos na tabela e transferidos para o PTA 5.5. Registo de Atividades de Controlo.</p> <p>A equipa de auditoria precisa executar procedimentos passo a passo (“walkthrough”), que consiste em seguir uma transação ao longo de todo o processo. Isso ajudará a equipa de auditoria a confirmar seu entendimento se os processos documentados são realmente seguidos. Isso também fornecerá uma base para fazer uma avaliação inicial sobre se os controlos estão desenhados e implementados adequadamente. Vale notar que isso é diferente do teste de controlo em que a equipa de auditoria testa a efetividade operacional dos controlos. Se a equipa de auditoria identificar que os controlos não estão adequadamente desenhados nem implementados, não há necessidade de planejar procedimentos de testes de controlos na resposta aos riscos, a menos que a equipa de auditoria tenha determinado que os testes substantivos, por si só, não podem fornecer evidência de auditoria apropriada e suficiente, conforme estabelecido na ISSAI 2330.</p>
<p><b>Registo da evidência de elaboração e revisão</b></p>	<p>A tabela indicando o nome da pessoa que elaborou o fluxo de processos e de quem revisou o trabalho deve ser preenchida no final. O elaborador pode ser o coordenador/líder ou um dos membros da equipa de auditoria, e o documento deverá ser assinado por quem o elaborou.</p> <p>O revisor, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipa foi adequadamente revista.</p>

PTA 5.4: Registo de Riscos

<b>Nome da entidade</b>	XYZ		
<b>Período de auditoria</b>	01.01.20XX to 31.12.20XX		

Elaborado por		Assinatura		Revista e aprovado por		Assinatura	
Nome:							
Cargo/função:							
Data:							

Tabela A. Riscos de distorções relevantes ao nível das Demonstrações Financeiras (RDC)

Nº	Riscos identificados	Risco Nº
	<i>Transferido do PTA 4.1 - ERF; do PTA 5.1 - Entendimento da entidade; PTA 5.2 - Sistema de Controlo Interno; e do PTA 5.3 — Fluxo do processo (se aplicável)</i>	<i>Transferido do PTA 5.5 - Registo de Controlos e do PTA 5.8 - Resposta ao Risco</i>
	1	2
1		RDC/01
2		RDC/02
3		RDC/03
4		RDC/04
5		RDC/05
6		RDC/06
7		RDC/07
8		RDC/08
9		RDC/09
10		RDC/10

Tabela B. Riscos de distorções relevantes ao Nível das Afirmações (RNA)

Nº	Nome do processo	Riscos identificados	Risco Nº	CTSCD* afetadas (significativas)	Afirmações relevantes
	1	2	3	4	5
1			RNA/01		
2			RNA/02		
3			RNA/03		
4			RNA/04		
5			RNA/05		
6			RNA/06		
7			RNA/07		
8			RNA/08		
9			RNA/09		
10			RNA/10		

\* CTSCD – Classes de transações, saldos contabilísticos e/ou divulgações

**Orientações para a elaboração do PTA 5.4 registo de riscos**

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste papel de trabalho é registrar os riscos de distorções relevantes identificados ao nível de demonstração contábil, por meio da obtenção do entendimento da entidade e seu ambiente; e ao nível de afirmações para classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações, por meio do entendimento dos processos envolvidos em cada classe de transação, saldo contábil e divulgação relevante obtido ao documentar o fluxo desses processos.														
<b>ISSAIs aplicáveis</b>	ISSAI 2300, ISSAI 2315														
<b>Orientações</b>	<p>O registo dos riscos deve ocorrer simultaneamente à obtenção do entendimento da entidade e seu ambiente e dos fluxos de processos relacionados a classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações. Em auditorias subsequentes, o registo de riscos pode ser atualizado com novos riscos identificados, sem ter que passar por todo o processo novamente.</p> <p><b>Tabela A: Riscos de distorções relevantes ao nível das demonstrações financeiras</b></p> <table border="1"> <tr> <td data-bbox="384 607 539 775"><b>Coluna 1</b></td> <td data-bbox="539 607 1415 775">In this column, the auditor needs to record the risks identified at the financial statement level through understanding the entity and its environment, including control environment. This can also be traced from AWP 4.1, AWP 5.1 and AWP 5.2, which contains a specific field to record the risks identified while obtaining an understanding of the entity and its environment, including internal controls.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="384 775 539 842"><b>Coluna 2</b></td> <td data-bbox="539 775 1415 842">Each risk identified at the financial statement level can be provided with a unique identification number (refer to examples above) for ease of reference.</td> </tr> </table> <p><b>Table B: Risk of material misstatement at the assertion level</b></p> <table border="1"> <tr> <td data-bbox="384 887 539 954"><b>Coluna 1</b></td> <td data-bbox="539 887 1415 954">Nesta coluna, a equipa de auditoria precisa indicar o nome do processo revista no PTA 5.3 — Fluxo de processo.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="384 954 539 1077"><b>Coluna 2</b></td> <td data-bbox="539 954 1415 1077">Nesta coluna, o auditor precisa registrar os riscos identificados em relação a classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações, com base no fluxo de processos indicado no PTA 5.3. Ao registrar o risco, o auditor deve considerar "o que pode dar errado" nas demonstrações financeiras, como resultado dos riscos identificados.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="384 1077 539 1245"><b>Coluna 3</b></td> <td data-bbox="539 1077 1415 1245">Os riscos identificados e registrados no Registo de Riscos deverão ser posteriormente associados às Atividades de Controlo, no PT 5.5, e à Avaliação de Riscos, no PT 5.7. Para esse fim, cada risco identificado em relação a classes de transações e saldos contabilísticos pode ser documentado com um número de identificação único (ver exemplos na Tabela B, coluna 3) para facilitar a referência.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="384 1245 539 1413"><b>Coluna 4</b></td> <td data-bbox="539 1245 1415 1413">A ISSAI 2315 exige que sejam identificadas as classes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações significativas, que são aquelas(es) para as(os) quais há uma ou mais afirmações relevantes afetadas pelos riscos identificados pela equipa de auditoria. Esses itens serão transferidos para o PTA 5.7 - Avaliação de Riscos.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="384 1413 539 1671"><b>Coluna 5</b></td> <td data-bbox="539 1413 1415 1671">Cada risco identificado deve então ser vinculado a afirmações de auditoria relevantes. Como resultado dos riscos identificados em relação a classes de transações, saldos de contas e divulgações, pode haver distorções relevantes nas demonstrações financeiras, e elas estarão bem vinculadas às afirmações relevantes. A outra razão para identificar as afirmações de auditoria relevantes em relação aos riscos é que o auditor precisa responder a esses riscos, planejando e executando procedimentos adicionais de auditoria apropriados, e as afirmações relevantes identificadas neste nível se tornarão os objetivos da auditoria.</td> </tr> </table>	<b>Coluna 1</b>	In this column, the auditor needs to record the risks identified at the financial statement level through understanding the entity and its environment, including control environment. This can also be traced from AWP 4.1, AWP 5.1 and AWP 5.2, which contains a specific field to record the risks identified while obtaining an understanding of the entity and its environment, including internal controls.	<b>Coluna 2</b>	Each risk identified at the financial statement level can be provided with a unique identification number (refer to examples above) for ease of reference.	<b>Coluna 1</b>	Nesta coluna, a equipa de auditoria precisa indicar o nome do processo revista no PTA 5.3 — Fluxo de processo.	<b>Coluna 2</b>	Nesta coluna, o auditor precisa registrar os riscos identificados em relação a classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações, com base no fluxo de processos indicado no PTA 5.3. Ao registrar o risco, o auditor deve considerar "o que pode dar errado" nas demonstrações financeiras, como resultado dos riscos identificados.	<b>Coluna 3</b>	Os riscos identificados e registrados no Registo de Riscos deverão ser posteriormente associados às Atividades de Controlo, no PT 5.5, e à Avaliação de Riscos, no PT 5.7. Para esse fim, cada risco identificado em relação a classes de transações e saldos contabilísticos pode ser documentado com um número de identificação único (ver exemplos na Tabela B, coluna 3) para facilitar a referência.	<b>Coluna 4</b>	A ISSAI 2315 exige que sejam identificadas as classes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações significativas, que são aquelas(es) para as(os) quais há uma ou mais afirmações relevantes afetadas pelos riscos identificados pela equipa de auditoria. Esses itens serão transferidos para o PTA 5.7 - Avaliação de Riscos.	<b>Coluna 5</b>	Cada risco identificado deve então ser vinculado a afirmações de auditoria relevantes. Como resultado dos riscos identificados em relação a classes de transações, saldos de contas e divulgações, pode haver distorções relevantes nas demonstrações financeiras, e elas estarão bem vinculadas às afirmações relevantes. A outra razão para identificar as afirmações de auditoria relevantes em relação aos riscos é que o auditor precisa responder a esses riscos, planejando e executando procedimentos adicionais de auditoria apropriados, e as afirmações relevantes identificadas neste nível se tornarão os objetivos da auditoria.
<b>Coluna 1</b>	In this column, the auditor needs to record the risks identified at the financial statement level through understanding the entity and its environment, including control environment. This can also be traced from AWP 4.1, AWP 5.1 and AWP 5.2, which contains a specific field to record the risks identified while obtaining an understanding of the entity and its environment, including internal controls.														
<b>Coluna 2</b>	Each risk identified at the financial statement level can be provided with a unique identification number (refer to examples above) for ease of reference.														
<b>Coluna 1</b>	Nesta coluna, a equipa de auditoria precisa indicar o nome do processo revista no PTA 5.3 — Fluxo de processo.														
<b>Coluna 2</b>	Nesta coluna, o auditor precisa registrar os riscos identificados em relação a classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações, com base no fluxo de processos indicado no PTA 5.3. Ao registrar o risco, o auditor deve considerar "o que pode dar errado" nas demonstrações financeiras, como resultado dos riscos identificados.														
<b>Coluna 3</b>	Os riscos identificados e registrados no Registo de Riscos deverão ser posteriormente associados às Atividades de Controlo, no PT 5.5, e à Avaliação de Riscos, no PT 5.7. Para esse fim, cada risco identificado em relação a classes de transações e saldos contabilísticos pode ser documentado com um número de identificação único (ver exemplos na Tabela B, coluna 3) para facilitar a referência.														
<b>Coluna 4</b>	A ISSAI 2315 exige que sejam identificadas as classes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações significativas, que são aquelas(es) para as(os) quais há uma ou mais afirmações relevantes afetadas pelos riscos identificados pela equipa de auditoria. Esses itens serão transferidos para o PTA 5.7 - Avaliação de Riscos.														
<b>Coluna 5</b>	Cada risco identificado deve então ser vinculado a afirmações de auditoria relevantes. Como resultado dos riscos identificados em relação a classes de transações, saldos de contas e divulgações, pode haver distorções relevantes nas demonstrações financeiras, e elas estarão bem vinculadas às afirmações relevantes. A outra razão para identificar as afirmações de auditoria relevantes em relação aos riscos é que o auditor precisa responder a esses riscos, planejando e executando procedimentos adicionais de auditoria apropriados, e as afirmações relevantes identificadas neste nível se tornarão os objetivos da auditoria.														
<b>Registo da evidência de elaboração e revisão</b>	<p>A tabela indicando o nome da pessoa que elaborou o Registo de Riscos e de quem revisou o trabalho deve ser preenchida no final. O elaborador pode ser o coordenador/líder ou um dos membros da equipa de auditoria, e o documento deverá ser assinado por quem o elaborou.</p> <p>O revisor, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipa foi adequadamente revista.</p>														

PTA 5.5. Registo das Atividades de Controlo

<b>Nome da entidade</b>	XYZ
<b>Período de auditoria</b>	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Elaborado por		Assinatura	Revista e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função				
Data:				

Nº	Risco Nº	Identificação das atividades de controlo ao nível de afirmação	Manual ou Automatizado	(MV) Muitas vezes (SM) Semanal (MS) Mensal (TR) Trimestral (AN) Anual	Atividade de controlo Nº	Avaliação do desenho e da implementação das atividades de controlo Adequada/Inadequada
	<b>Transferir do PTA 5.4</b>	<b>Transferir do PTA 5.3</b>				<b>Transferir para o PTA 5.8, Coluna 9</b>
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>
1	RNA/01				AC/01	
2	RNA/02				AC/02	

**Orientações para elaboração do PTA 5.5. Registo das Atividades de Controlo**

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste papel de trabalho é identificar e registrar as atividades de controlo que estão ou deveriam estar implementadas para prevenir a ocorrência dos riscos identificados ao nível das demonstrações financeiras e ao nível de afirmações para classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações relevantes. Em outras palavras, a administração é responsável pelos controlos internos para prevenir riscos de distorções relevantes nas demonstrações financeiras.
<b>ISSAI aplicável</b>	ISSAI 2315
<b>Orientações</b>	<p>As atividades de controlo em relação a cada risco podem ser registradas com base na revisão dos documentos mantidos pela entidade e em conversas com o pessoal designado da entidade. O auditor deve assegurar que as atividades de controlo identificadas sejam relevantes para os riscos. Ao responder os riscos avaliados de distorções relevantes nas demonstrações financeiras, o auditor pode primeiramente testar a efetividade operacional dos controlos implementados, e este registo das atividades de controlo se tornará a base de referência para testar os controlos.</p> <p><b>Coluna 1</b> Nesta coluna, o auditor pode registrar o nome do risco ou apenas o número de referência do risco, transferindo da Tabela B do PTA 5.4.</p> <p><b>Coluna 2</b> Nesta coluna, o auditor deve registrar as atividades de controlo associadas aos riscos identificados no PTA 5.3 — Fluxo de Processo. As atividades de controlo devem também ser relevantes e bem vinculadas às classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações correspondentes. O auditor deve assegurar que as atividades de controlo aqui identificadas e registradas existem na entidade. O auditor também pode registrar uma atividade de controlo que deveria estar implementada, mas que não está (posteriormente, esse caso pode se tornar parte de uma recomendação de auditoria para fortalecer os controlos internos; vale notar que a ISSAI 2265 exige que a equipa de auditoria comunique eventuais deficiências significativas de controlo interno identificadas na auditoria).</p> <p><b>Coluna 3</b> Esta coluna é para indicar se os controlos implementados relativos aos riscos identificados são manuais ou automatizados. Por razões óbvias, pode haver um elevado risco de distorção relevante nas demonstrações financeiras se os controlos implementados forem manuais, em vez de automatizados. Isso irá, portanto, influenciar a extensão e o planeamento dos procedimentos apropriados tanto para os testes de efetividade operacional dos controlos como para os testes substantivos.</p> <p><b>Coluna 4</b> Esta coluna traz categorias para indicar a frequência de aplicação dos controlos manuais na entidade, ou seja, os controlos identificados podem ser aplicados muitas vezes, semanalmente, mensalmente, trimestralmente ou anualmente. A frequência com que os controlos manuais são aplicados determinará o número de unidades amostrais a serem selecionadas para testar sua efetividade operacional, conforme indicado na Coluna 8, Tabela B, do PTA 5.8 (Planeamento dos Procedimentos Adicionais de Auditoria em Resposta aos Riscos).</p> <p><b>Coluna 5</b> As atividades de controlo identificadas e registradas neste papel de trabalho deverão, posteriormente, ser vinculadas aos riscos identificados. Para isso, cada atividade de controlo identificada e registrada em relação a cada risco e vinculada a classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações precisa receber um número de identificação único para facilitar a referência (ver exemplos de números de identificação na coluna Atividade de Controlo N°).</p> <p><b>Coluna 6</b> Esta coluna documenta a avaliação do auditor sobre se os controlos identificados são adequadamente desenhados para mitigar os riscos identificados, e se estão implementados conforme o planeado. Essa avaliação é baseada nos procedimentos realizados na forma de um “passo a passo” (“walkthrough”), durante a fase de entendimento do processo, no PTA 5.3. Na realização desse tipo de procedimento, o auditor precisa seguir uma transação ao longo de todo o processo para confirmar se as atividades de controlo estão sendo seguidas apropriadamente e avaliar o seu desenho e implementação. A conclusão pode ser “Adequado” ou “Inadequado”, o que fornecerá a base para o auditor fazer a avaliação preliminar do risco de controlo no PTA 5.7. Avaliação de Riscos, Coluna 7.</p>
<b>Registo da evidência de elaboração e revisão</b>	A tabela indicando o nome da pessoa que elaborou o Registo das Atividades de Controlo e de quem revisou o trabalho deve ser preenchida no final. O elaborador pode ser o coordenador/líder ou um dos membros da equipa de auditoria, e o documento deverá ser assinado por quem o elaborou. O revisor, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipa foi adequadamente revista.

**Ilustração C – Atividades de Planeamento – Determinação da Materialidade**

**PTA 5.6 - Determinação da Materialidade**

**Tabela A: Determinação da materialidade para o Planeamento da Auditoria**

Referencial	Limite	Percentual de materialidade adotado	Valor do Referencial	Valor da Materialidade
Total de pagamentos	0.5% to 2%	1%	10.951.360	109.513
<b>Explicações relacionadas à determinação da materialidade:</b>				
<p><b>1. Justificativa para o referencial utilizado:</b> Considerando que a essência da natureza da atividade da (inserir nome da <i>entidade auditada</i>) refere-se à execução de recursos orçamentários para a implementação de políticas públicas, o foco principal do usuário de suas demonstrações recai sobre o total de pagamentos efetuados pela entidade. Assim, o total de pagamentos foi escolhido como referencial para a determinação da materialidade para o planeamento.</p>				
<p><b>2. Justificativa para o percentual utilizado:</b> Diante da faixa usualmente adotada pelas ISC para a determinação da materialidade em face do referencial escolhido e levando em consideração o julgamento da equipa quanto à sensibilidade dos usuários às informações apresentadas, adotou-se o percentual de 1% para a determinação da <i>matéria relevante</i>.</p>				
<p><b>3. Considerações sobre distorções relevantes pela natureza (aspectos qualitativos):</b> A equipa levará em consideração ao longo de todo o trabalho, além dos aspectos quantitativos, os aspectos qualitativos das informações, e se for o caso, determinará materialidade para CTSCD específicos com base em sua natureza.</p>				

**Tabela B: Determinação da Materialidade para a Execução da Auditoria**

Referencial	Materialidade Global	Percentual adotado	Materialidade para a execução (UM)	Materialidade para execução revista
Total de pagamentos	109.513,60	60%	65.708,16	-
<b>Razões para a escolha do percentual adotado para determinação da materialidade para execução:</b>				
<p>Adotou-se percentual mais baixo para a determinação da materialidade para a execução em razão de maior expectativa de distorções no período corrente por se tratar de primeira auditoria e tendo em vista as deficiências do ambiente de controlo da entidade.</p>				

**Ilustração D – Atividades de Planeamento – Riscos de distorções relevantes ao Nível das Demonstrações Contabilísticas (RDC)**

**PTA 5.4 – Riscos de distorções relevantes ao Nível das Demonstrações Contabilísticas (RDC)**

**Tabela A – RDC**

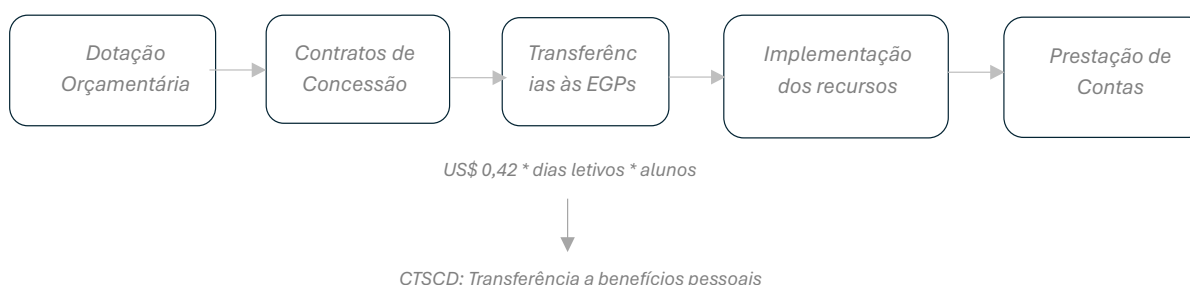
Nº	Riscos identificados	Risco Nº
1	Ambiente de Controlo deficiente com instabilidade da alta administração e denúncia de fraude	RDC 1
2	Conhecimento técnico insuficiente da equipa responsável pela elaboração das demonstrações financeiras	RDC 2
3	Função de auditoria interna inadequada, composta por pessoal sem formação específica, comprometendo a monitorização do sistema de controlos internos da entidade	RDC 3
4	XXX	RDC X

**Ilustração E – Atividades de Planeamento – Fluxo de Processo**

**PTA 5.3 – Fluxo de Processo Programa de Merenda Escolar**

Nome do processo	Pagamento de transferência a XXX
Base utilizada para determinar o fluxo do processo	Entrevistas e revisão de documentos (Exemplo: diplomas legais instruções, normas e entre outras)

**Fluxo do Processo – Exemplo: Programa da Merenda de Escolar (2023)**



**Resumo dos riscos ao nível de afirmações e atividades de controlo:**

Riscos ao nível de asserção <i>Transferir para o PTA 5.4</i>	Atividades de controlo <i>Transferir para o PTA 5.5</i>
<b>Precisão:</b> cálculo incorreto dos valores a serem transferidos	Atividade de controlo inexistente
<b>Ocorrência:</b> transferência a pessoas não elegíveis ao benefício	Atividade de controlo inexistente
<b>Integralidade:</b> Todas as transferências a beneficiários não foram contabilizadas	Atividade de controlo inexistente
<b>Corte:</b> contabilização em período incorreto	Atividade de controlo inexistente

<b>Riscos ao nível de asserção</b> <i>Transferir para o PTA 5.4</i>	<b>Atividades de controlo</b> <i>Transferir para o PTA 5.5</i>
<b>Conformidade:</b> O procedimento de aprovisionamento por parte da EGP para oferta de merendas não observa a regulamentação aplicável	Atividade de controlo inexistente

PTA 5.7: Avaliação de Riscos

Nome da entidade		XYZ	
Período de auditoria		01.01.20XX to 31.12.20XX	

Elaborado por		Assinatura		Revisto e aprovado por	
Nome:					
Cargo/função:					
Data:					

Tabela A: Avaliação dos Riscos de Distorções Relevantes ao nível das Demonstrações Financeiras

Riscos de distorções relevantes ao nível das demonstrações financeiras	Afirmações afetadas, se identificáveis	Possibilidade de risco de fraude? (S/N)	Razões para a possibilidade de risco de fraude	Decorrente do ambiente de controlo deficiente ou de outros componentes do sistema de controlo interno? (S/N)
(Transferido do PTA 5.4/ transferido para o PTA 5.8)				

Tabela B: Avaliação dos Riscos de Distorções Relevantes ao nível das Afirmações

1	2	3				6	7	8
		3	4	5	6			
Classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações significativas	Afirmações afetadas	Probabilidade (Alta/Baixa)	Magnitude (Alta/Baixa)	Nível do Risco (Alto/Moderado/Baixo) (combinação Probab/Magnit)	Risco inerente	Risco significativo? (S/N)	Risco de Controlo (Máximo ou Menor que máximo)	RDD
(Transferido do PTA 5.4, Tabela B,	(Traced from AWP						(Com base no PTA 5.5,	

Coluna 4/transferrir para o PTA 5.8)	5.4, Table B, Col5)					Coluna 6)	
--------------------------------------	---------------------	--	--	--	--	-----------	--

Tabela C: Classes de Transações, Saldos Contabilísticos e Divulgações Não Significativas, mas Relevantes

Materialidade para execução: 1000  
(Transferido do PTA 5.6)

1	2	3	4	5
Classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações NÃO significativas	Valor	Acima da materialidade para execução? (materialidade quantitativa)	Relevante pela natureza? (materialidade qualitativa)	Classificação: - Não Significativa, mas RELEVANTE - Não Significativa e Não Relevante
Despesas com pessoal; obrigações funcionários; divulgações sobre remuneração e pessoal	3 106 964,34	SIM	Pela natureza	Naõ Significativa, ma relevante
		NÃO		
		NÃO		

Orientações para elaboração do PTA 5.7 Avaliação de Riscos

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste papel de trabalho é orientar a equipa de auditoria na avaliação dos Riscos de Distorção Relevante (RDR), independentemente se devido a fraude ou erro, ao nível das demonstrações financeiras e ao nível das afirmações, fornecendo assim uma base para planear e implementar respostas aos riscos avaliados de distorções relevantes.																															
<b>ISSAI aplicável</b>	ISSAI 2315																															
<b>Orientações</b>	<p><b>Tabela A: Avaliação dos Riscos de Distorções Relevantes ao nível das Demonstrações financeiras</b></p> <table border="1"> <tr> <td><b>Coluna 1</b></td> <td>Transfira do PTA 5.4. Registo de Riscos, Tabela A, os RDR ao nível das demonstrações financeiras. A equipa de auditoria pode indicar o número de identificação único e a descrição do risco nesta coluna.</td> </tr> <tr> <td><b>Coluna 2</b></td> <td>Os RDR nível das demonstrações financeiras relacionam-se de forma generalizada com as demonstrações financeiras como um todo, afetando muitas afirmações. Se afirmações específicas afetáveis forem identificadas, a equipa de auditoria precisa indicar, nesta coluna, todas as afirmações que podem ser afetadas. Isso ajudará a equipa de auditoria na avaliação dos riscos inerentes, como parte dos RDR relacionados ao nível das afirmações, na Tabela B.</td> </tr> <tr> <td><b>Coluna 3</b></td> <td>O objetivo de determinar se existe a possibilidade de riscos de fraudes é garantir que a equipa possa cumprir sua responsabilidade no que diz respeito à identificação, avaliação e resposta a tais riscos, de acordo com a ISSAI 2240.</td> </tr> <tr> <td><b>Coluna 4</b></td> <td>Descrever as razões pelas quais indicou que há um risco de fraude. "Se o auditor conclui que a presunção de risco de distorção relevante decorrente de fraude relacionada ao reconhecimento de receita não é aplicável nas circunstâncias do trabalho, o auditor deve incluir na documentação de auditoria as razões dessa conclusão." (ISSAI 2240.48)</td> </tr> <tr> <td><b>Coluna 5</b></td> <td>A equipa de auditoria precisa identificar se o risco surge de deficiências no controlo interno. Note-se que a ISSAI 2265 requer que a equipa de auditoria comunique as deficiências significativas de controlo interno identificadas durante a auditoria.</td> </tr> </table> <p><b>Tabela B: Avaliação dos Riscos de Distorções Relevantes ao nível das Afirmações</b></p> <table border="1"> <tr> <td><b>Colunas 1 &amp; 2</b></td> <td>Transfira do PTA 5.4. Registo de Riscos, Tabela B, Colunas 4 e 5, respectivamente, as classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações significativas, e suas afirmações relevantes.</td> </tr> <tr> <td><b>Coluna 3</b></td> <td>Avaliar a probabilidade do risco inerente, que pode ser alta ou Baixa, dependendo da frequência ou probabilidade de o risco ocorrer durante o período.</td> </tr> <tr> <td><b>Coluna 4</b></td> <td>Ao considerar a magnitude potencial (Alta/Baixa) da distorção, os aspetos quantitativos e qualitativos da distorção potencial podem ser relevantes.</td> </tr> </table> <p>Determine o Nível do Risco, combinando a probabilidade e a magnitude potencial do risco inerente, como a seguir:</p> <table border="1"> <tr> <td rowspan="2"><b>Magnitude</b></td> <td><b>Alta</b></td> <td><b>Moderado</b></td> <td><b>Alto</b></td> </tr> <tr> <td><b>Baixa</b></td> <td><b>Baixo</b></td> <td><b>Moderado</b></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td><b>Baixa</b></td> <td><b>Alta</b></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td colspan="2"><b>Probabilidade</b></td> </tr> </table> <p>Na determinação dos riscos significativos, o auditor pode primeiro identificar os riscos inerentes avaliados que estiverem próximos ao limite superior do espectro de risco inerente.</p> <p>Além disso, riscos significativos podem surgir do seguinte:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- riscos decorrentes de fraude;</li> <li>- riscos associados a relacionamentos e transações com partes relacionadas;</li> <li>- Transações para as quais existem múltiplos tratamentos contabilísticos aceitáveis, de modo que há subjetividade envolvida;</li> <li>- Estimativas contabilísticas que possuem alta incerteza de estimativa ou modelos complexos;</li> <li>- Complexidade na coleta e processamento de dados para suportar saldos contabilísticos;</li> <li>- Saldos contabilísticos ou divulgações quantitativas que envolvem cálculos complexos;</li> </ul>	<b>Coluna 1</b>	Transfira do PTA 5.4. Registo de Riscos, Tabela A, os RDR ao nível das demonstrações financeiras. A equipa de auditoria pode indicar o número de identificação único e a descrição do risco nesta coluna.	<b>Coluna 2</b>	Os RDR nível das demonstrações financeiras relacionam-se de forma generalizada com as demonstrações financeiras como um todo, afetando muitas afirmações. Se afirmações específicas afetáveis forem identificadas, a equipa de auditoria precisa indicar, nesta coluna, todas as afirmações que podem ser afetadas. Isso ajudará a equipa de auditoria na avaliação dos riscos inerentes, como parte dos RDR relacionados ao nível das afirmações, na Tabela B.	<b>Coluna 3</b>	O objetivo de determinar se existe a possibilidade de riscos de fraudes é garantir que a equipa possa cumprir sua responsabilidade no que diz respeito à identificação, avaliação e resposta a tais riscos, de acordo com a ISSAI 2240.	<b>Coluna 4</b>	Descrever as razões pelas quais indicou que há um risco de fraude. "Se o auditor conclui que a presunção de risco de distorção relevante decorrente de fraude relacionada ao reconhecimento de receita não é aplicável nas circunstâncias do trabalho, o auditor deve incluir na documentação de auditoria as razões dessa conclusão." (ISSAI 2240.48)	<b>Coluna 5</b>	A equipa de auditoria precisa identificar se o risco surge de deficiências no controlo interno. Note-se que a ISSAI 2265 requer que a equipa de auditoria comunique as deficiências significativas de controlo interno identificadas durante a auditoria.	<b>Colunas 1 &amp; 2</b>	Transfira do PTA 5.4. Registo de Riscos, Tabela B, Colunas 4 e 5, respectivamente, as classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações significativas, e suas afirmações relevantes.	<b>Coluna 3</b>	Avaliar a probabilidade do risco inerente, que pode ser alta ou Baixa, dependendo da frequência ou probabilidade de o risco ocorrer durante o período.	<b>Coluna 4</b>	Ao considerar a magnitude potencial (Alta/Baixa) da distorção, os aspetos quantitativos e qualitativos da distorção potencial podem ser relevantes.	<b>Magnitude</b>	<b>Alta</b>	<b>Moderado</b>	<b>Alto</b>	<b>Baixa</b>	<b>Baixo</b>	<b>Moderado</b>			<b>Baixa</b>	<b>Alta</b>			<b>Probabilidade</b>	
<b>Coluna 1</b>	Transfira do PTA 5.4. Registo de Riscos, Tabela A, os RDR ao nível das demonstrações financeiras. A equipa de auditoria pode indicar o número de identificação único e a descrição do risco nesta coluna.																															
<b>Coluna 2</b>	Os RDR nível das demonstrações financeiras relacionam-se de forma generalizada com as demonstrações financeiras como um todo, afetando muitas afirmações. Se afirmações específicas afetáveis forem identificadas, a equipa de auditoria precisa indicar, nesta coluna, todas as afirmações que podem ser afetadas. Isso ajudará a equipa de auditoria na avaliação dos riscos inerentes, como parte dos RDR relacionados ao nível das afirmações, na Tabela B.																															
<b>Coluna 3</b>	O objetivo de determinar se existe a possibilidade de riscos de fraudes é garantir que a equipa possa cumprir sua responsabilidade no que diz respeito à identificação, avaliação e resposta a tais riscos, de acordo com a ISSAI 2240.																															
<b>Coluna 4</b>	Descrever as razões pelas quais indicou que há um risco de fraude. "Se o auditor conclui que a presunção de risco de distorção relevante decorrente de fraude relacionada ao reconhecimento de receita não é aplicável nas circunstâncias do trabalho, o auditor deve incluir na documentação de auditoria as razões dessa conclusão." (ISSAI 2240.48)																															
<b>Coluna 5</b>	A equipa de auditoria precisa identificar se o risco surge de deficiências no controlo interno. Note-se que a ISSAI 2265 requer que a equipa de auditoria comunique as deficiências significativas de controlo interno identificadas durante a auditoria.																															
<b>Colunas 1 &amp; 2</b>	Transfira do PTA 5.4. Registo de Riscos, Tabela B, Colunas 4 e 5, respectivamente, as classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações significativas, e suas afirmações relevantes.																															
<b>Coluna 3</b>	Avaliar a probabilidade do risco inerente, que pode ser alta ou Baixa, dependendo da frequência ou probabilidade de o risco ocorrer durante o período.																															
<b>Coluna 4</b>	Ao considerar a magnitude potencial (Alta/Baixa) da distorção, os aspetos quantitativos e qualitativos da distorção potencial podem ser relevantes.																															
<b>Magnitude</b>	<b>Alta</b>	<b>Moderado</b>	<b>Alto</b>																													
	<b>Baixa</b>	<b>Baixo</b>	<b>Moderado</b>																													
		<b>Baixa</b>	<b>Alta</b>																													
		<b>Probabilidade</b>																														
<b>Coluna 5</b>																																
<b>Coluna 6</b>																																

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Princípios contabilísticos que podem estar sujeitos a diferentes interpretações.</li> <li>- Mudanças no negócio da entidade que envolvem alterações contabilísticas, por exemplo, fusões e aquisições.</li> </ul>																		
<b>Coluna 7</b>	<p><b>Risco de controlo menor que máximo</b> Escolha esta opção se, com base no entendimento do fluxo do processo (PTA 5.3), a equipa de auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- identificou uma atividade de controlo que poderia mitigar o risco (documentado no PTA 5.5)</li> <li>- observou que o desenho do controlo é adequado e está implementado</li> </ul> <p>então a equipa de auditoria pode optar por confiar nos controlos. (documentado no PTA 5.5)</p> <p><b>Risco de controlo avaliado como ALTO</b> Escolha esta opção se a equipa de auditoria não planeia testar a efetividade operacional dos controlos porque a equipa de auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- não identificou controlos ou identificou controlos, mas os controlos não poderiam mitigar o risco porque o desenho não é adequado ou os controlos não estão implementados.</li> </ul> <p>Observe que se o auditor não planeia testar a efetividade operacional dos controlos, a avaliação do RDR será similar à avaliação para o risco inerente.</p>																		
<b>Coluna 8</b>	<p>Combine a avaliação do risco inerente e do risco de controlo usando a tabela abaixo. Observe que a classificação combinada do risco de distorção relevante pode afetar a extensão dos testes por meio dos limites de teste.</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td rowspan="3" style="writing-mode: vertical-rl; transform: rotate(180deg);">INHERENT RISK</td> <td>High</td> <td>Moderate</td> <td>High</td> </tr> <tr> <td>Moderate</td> <td>Low</td> <td>High</td> </tr> <tr> <td>Low</td> <td>Minimal</td> <td>Moderate</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>Low</td> <td>High</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td colspan="2" style="text-align: center;">CONTROL RISK</td> </tr> </table>	INHERENT RISK	High	Moderate	High	Moderate	Low	High	Low	Minimal	Moderate			Low	High			CONTROL RISK	
INHERENT RISK	High		Moderate	High															
	Moderate		Low	High															
	Low	Minimal	Moderate																
		Low	High																
		CONTROL RISK																	
<b>Tabela C: Classes de Transações, Saldos contabilísticos e Divulgações Não Significativas, mas RELEVANTES</b>																			
<b>Colunas 1 &amp; 2</b>	Listar todas as classes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações, incluindo seus valores, que não foram selecionadas como significativas, com base nas avaliações de riscos feitas na Tabela B.																		
<b>Coluna 3</b>	Comparar o valor com a materialidade para execução. A equipa de auditoria só precisa atualizar o valor da materialidade para execução com base em PTA 5.6.																		
<b>Coluna 4</b>	Com base na natureza das classes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações, determinar se são relevantes pela natureza ou não.																		
<b>Coluna 5</b>	<p>Para qualquer resposta SIM nas Colunas 3 e 4, as classes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações serão classificadas como "Não Significativa, mas RELEVANTE". Para aquelas com respostas NÃO em ambas as Colunas 3 e 4, elas estarão fora do escopo da auditoria. Somente aquelas que não são significativas, mas são relevantes, receberão resposta de auditoria no PTA 5.8.</p> <p>Observe que o parágrafo 36 da ISSAI 2315 (Revista) possui agora o requisito de "verificação final" relacionado à determinação da equipa de auditoria sobre se a classificação de classes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações NÃO significativas, MAS relevantes, permanece apropriada. Caso contrário, o processo de avaliação de risco precisa ser atualizado e considerar a implicação de que estas também poderiam ser "significativas".</p>																		
<b>Registo da evidência de elaboração e revisão</b>	<p>A tabela no início do PTA 5.7, acima, contém os campos pertinentes para registar a evidência da pessoa ou do funcionário que elaborou este papel de trabalho e de quem o revisou e aprovou. A equipa pode elaborar e finalizar este papel de trabalho, mas ele pode ser assinado pelo coordenador/líder da equipa de auditoria e deve ser revisto e aprovado pelo supervisor do trabalho de auditoria.</p> <p>A decisão de incluir ou não uma determinada classe de transação ou saldo contabilístico no âmbito da auditoria é uma decisão estratégica e, como tal, é aconselhável que o coordenador/líder da equipa de auditoria e o supervisor do trabalho de auditoria estejam plenamente envolvidos. Além disso, cabe ao supervisor de auditoria e ao coordenador/líder da equipa decidir a quem na equipa deve ser atribuído o trabalho em quais classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações.</p>																		

**Ilustração F – Planeamento – Resposta aos Riscos (Respostas gerais e respostas específicas)**

**PTA 5.8 - Resposta aos Riscos (Respostas gerais e respostas específicas)**

**Tabela A – Respostas aos Riscos Avaliados de Distorções Relevantes ao nível das Demonstrações Financeiras**

Riscos Avaliados	Respostas gerais para tratar os riscos de distorções relevantes em nível de demonstração financeiras
1	2
<p>Ambiente de controlo deficiente com instabilidade da alta administração e denúncia de fraude.</p> <p>Conhecimento técnico insuficiente da equipa responsável pela elaboração das demonstrações financeiras.</p> <p>Função de auditoria interna inadequada, composta por pessoal sem formação específica, comprometendo a monitorização do sistema de controlos internos da entidade.</p>	<p>1. Ceticismo profissional elevado.</p> <p>2. Supervisão mais rigorosa da equipa de auditoria.</p> <p>3. Redução da confiança em controlos internos.</p> <p>4. Ênfase em procedimentos substantivos.</p> <p>5. Aumento da extensão dos testes.</p>

**Tabela B – Respostas aos Riscos Avaliados de Distorções Relevantes ao Nível das Afirmações**

Classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações significativas (indicar se há RISCOS SIGNIFICATIVOS com base no PTA 5.7)	Afirmações Relevantes	Procedimentos para Testes Substantivos (para Abordagem Combinada e para Abordagem Puramente Substantiva)
1	2	10
Transferências dos benefícios pessoais	Precisão	<p>1º Obter o nº de alunos das escolas fornecido pela direcção/director de cada escola <i>para entidades relevantes</i>.</p> <p>2º Obter o nº de dias lectivos através da calendarização definida pelo Ministério da Educação.</p> <p>3º Recalcular as transferências da merenda escolar de acordo com: <i>valor atribuído por cada aluno x dias letivos x alunos</i>.</p> <p>4º Obter o saldo da conta "Transferências dos benefícios pessoais".</p> <p>5º Comparar o valor total do recálculo obtido com o saldo da conta para verificar se o cálculo dos valores transferidos converge com o que está previsto na legislação (asserção de precisão).</p>

Classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações significativas (indicar se há RISCOS SIGNIFICATIVOS com base no PTA 5.7)	Afirmações Relevantes	Procedimentos para Testes Substantivos (para Abordagem Combinada e para Abordagem Puramente Substantiva)
Transferências dos benefícios pessoais	Ocorrência	<p>1º A partir dos registos efetuado em "Transferências de benefícios pessoais" e do(s) documento(s) de transferência(s) efetuada(s) a cada Equipa Gestão de Programa (EGP), totalizar o montante transferido a cada EGP.</p> <p>2º Conferir a documentação comprobatória (recibos e comprovativos de compra e prestação de serviços - Anexo 5 e 6 do Manual de Implementação do Programa Merenda Escolar) correspondente ao montante total transferido a cada EGP com o objectivo de garantir que o montante transferido tenha efectivamente sido utilizado para a oferta de merenda aos alunos beneficiários. (asserção de ocorrência)</p>
Transferências dos benefícios pessoais	Integralidade	<p>1º Obter a documentação das ordens de pagamento (<i>Treasure Payment Order</i> - TPO) efetuadas em 2023 para o Programa da Merenda Escolar.</p> <p>2º Somar todos os TPOs.</p> <p>3º Extrair no <i>Free Balance (Account Analysis Detail Report)</i> todos os registos efetuados na conta de Transferência de benefícios pessoais e seleccionar todos aqueles cujo campo de descrição indicam o programa da merenda escolar e somá-los.</p> <p>4º Comparar o somatório obtido dos TPOs com o somatório dos registos a título da Merenda Escola na conta Transferência dos Benefícios Pessoais, com o objectivo de verificar que todas as ordens de pagamento a título do programa foram contabilizadas. (asserção de integralidade)</p>

**Tabela C: Resposta para Classes de Transações, Saldos contabilísticos e Divulgações Não Significativas, mas RELEVANTES**

<b>Classes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações não significativas, mas RELEVANTES</b>	<b>Procedimentos substantivos mínimos</b>
<b>1</b>	<b>2</b>
Transferido da Tabela C (PTA 5.7)	

**Orientações para elaboração do PTA 5.8. Planeamento de Procedimentos Adicionais de Auditoria em Resposta aos Riscos**

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste papel de trabalho de auditoria é planejar e documentar as respostas do auditor aos riscos avaliados de distorções relevantes, tanto ao nível das demonstrações financeiras quanto ao nível das afirmações.
<b>ISSAIs aplicáveis</b>	ISSAI 2230, ISSAI 2240, ISSAI 2300, ISSAI 2315, ISSAI 2330, ISSAI 2520, ISSAI 2530, ISSAI 2500
<b>Orientações</b>	Este papel de trabalho é principalmente vinculado ao <b>PTA 5.7</b> . Avaliação de Riscos, embora se espere que o auditor consulte outros papéis de trabalho ao planear os procedimentos de auditoria. Após finalizar o processo neste papel de trabalho, o trabalho realizado nesta fase direcionará a fase de execução da auditoria, na qual os procedimentos planeiados aqui nesta fase serão executados sobre amostras selecionadas tanto para testar a efetividade operacional de controlos quanto para realizar testes substantivos. Em outras palavras, esta é a última etapa da fase de planeamento da auditoria. No entanto, o auditor precisa se lembrar que a auditoria é um processo iterativo.
<b>Tabela A: Nível das Demonstrações financeiras</b>	
<b>Coluna 1</b>	Esta coluna é para registar os riscos transferidos do <b>PTA 5.4</b> . Registo de Riscos, Tabela A. O auditor pode registar tanto o número de identificação único do risco quanto a sua descrição nesta coluna, conforme documentado na Tabela A do <b>PTA 5.4</b> .
<b>Coluna 2</b>	Nesta coluna, o auditor precisa fornecer uma resposta geral para os riscos avaliados de distorção relevante ao nível das demonstrações financeiras. As seguintes respostas são alguns dos exemplos derivados da <i>ISSAI 2330</i> . A1: <ul style="list-style-type: none"> <li>• enfatizar para a equipa de auditoria a necessidade de manter o ceticismo profissional;</li> <li>• designar pessoal mais experiente ou aqueles com habilidades especiais ou usar especialistas;</li> <li>• fornecer mais supervisão;</li> <li>• incorporar elementos adicionais de imprevisibilidade na seleção dos procedimentos adicionais de auditoria a serem realizados;</li> <li>• Fazer alterações gerais na natureza, época ou extensão dos procedimentos de auditoria, por exemplo: executar procedimentos substantivos no final do período em vez de numa data intercalar; ou modificar a natureza dos procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria mais persuasiva.</li> </ul>
<b>Tabela B: Nível das Afirmações para classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações</b>	
<b>Coluna 1</b>	O auditor precisa replicar as classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações relevantes do <b>PTA 5.7</b> . Isto é para garantir a consistência entre estes dois papéis de trabalho. Não esquecer de indicar se existem riscos significativos em cada item, com base no <b>PTA 5.7</b> , pois isso tem consideração especial na resposta ao risco.
<b>Coluna 2</b>	Nesta coluna, o auditor precisa replicar as afirmações relevantes identificadas em relação a cada risco e classe de transação, saldo contabilístico e divulgação relevante, na elaboração do papel de trabalho <b>PTA 5.4</b> . Registo de Riscos.
<b>Coluna 3</b>	Indicar se a abordagem a ser usada é uma abordagem combinada (testes de controlo conjugados com testes substantivos) ou uma abordagem puramente substantiva. <p>A <b>abordagem combinada</b> é selecionada quando a equipa de auditoria concluiu, na avaliação preliminar desenvolvida no <b>PTA 5.5</b>. Registo de Atividades de Controlo e no <b>PTA 5.7</b>. Avaliação de Riscos, que o desenho do controlo é adequado e que ele foi implementado conforme planeiado. Uma vez selecionada, a equipa de auditoria precisa verificar se é possível depositar confiança nos testes de controlos do ano anterior (Colunas 5 a 7). Caso contrário, a equipa de auditoria deve planejar procedimentos de testes de efetividade operacional de controlos para o ano corrente. No entanto, a equipa de auditoria também precisa realizar procedimentos substantivos, dependendo dos resultados dos testes de efetividade operacional dos controlos. Se estiverem operando efetivamente, só serão necessários procedimentos substantivos mínimos. Se for comprovado que os controlos não estão operando efetivamente, contrariando a avaliação preliminar, a equipa de auditoria precisa mudar a abordagem para puramente substantiva, como se não tivesse planeiado confiar nos controlos desde o início.</p>

<p><b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b></p>	<p>O objetivo geral deste papel de trabalho de auditoria é planejar e documentar as respostas do auditor aos riscos avaliados de distorções relevantes, tanto ao nível das demonstrações financeiras quanto ao nível das afirmações.</p>	
		<p>Tomar cuidado ao formular os procedimentos de testes de efetividade operacional de controlos. Consultar as orientações da Coluna 9, adiante.</p> <p><b>Abordagem puramente substantiva</b> é selecionada quando a equipa de auditoria conclui que o desenho e a implementação dos controlos não são adequados. Se esse for o caso, a equipa de auditoria prosseguirá para a Coluna 10 e planeará procedimentos substantivos detalhados, que podem ser procedimentos analíticos substantivos, testes de detalhes, ou uma combinação destes.</p>
	<p><b>Coluna 4</b></p>	<p>Nesta coluna, o auditor precisa replicar as atividades de controlo identificadas em relação a cada risco, a partir do <b>PTA 5.5</b>. Registo de Atividades de Controlo.</p>
	<p><b>Colunas 5-7</b></p>	<p>As Colunas 5 a 7 são relevantes apenas se uma auditoria específica for uma auditoria recorrente e se a efetividade operacional dos controlos tiver sido testada na auditoria anterior. Se estas duas condições não existirem, estas colunas poderão ser excluídas.</p>
		<p>Na Coluna 6, a opção "Sim" oferece ao auditor a possibilidade de confiar nos resultados dos testes de efetividade operacional de controlos realizados na auditoria do ano anterior. Se a resposta for "Não", então o auditor pode prosseguir diretamente para o planeamento dos procedimentos de testes de efetividade operacional para a auditoria do ano corrente (ou seja, Coluna 9).</p> <p>Se o auditor pretende confiar nos resultados dos testes de efetividade operacional do ano anterior, ele deve verificar se houve mudanças significativas nos controlos durante o ano corrente. Se sim, essas alterações precisam ser documentadas nesta coluna e, em seguida, o auditor pode prosseguir para o planeamento dos procedimentos de testes de efetividade operacional para a auditoria do ano corrente (ou seja, Coluna 9).</p> <p>Se não houver mudanças significativas nos controlos, o auditor pode prosseguir para o planeamento dos procedimentos de testes substantivos (ou seja, Coluna 10), o que significa que o auditor pretende confiar nos resultados anteriores dos testes de efetividade operacional. No entanto, é requerido que, mesmo na ausência de mudanças significativas, os controlos relevantes sejam testados pelo menos uma vez a cada três anos.</p>
	<p><b>Coluna 8</b></p>	<p>Com base na frequência de aplicação dos controlos manuais identificados no PTA 5.5. Registo das Atividades de Controlo, Coluna 4), o número de unidades amostrais a serem testadas pode ser registado na Coluna 8. O modelo sugere alguns números predeterminados, mas esses podem ser alterados. A lógica é que, se os controlos identificados tiverem sido aplicados muitas vezes, o número de unidades amostrais selecionadas deve ser maior que para os controlos implementados anualmente.</p>
	<p><b>Coluna 9</b></p>	<p>Nesta coluna, o auditor planeia os procedimentos para testar a efetividade operacional dos controlos implementados para prevenir e detetar riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras. Tais procedimentos são elaborados na fase de planeamento da auditoria e devem abordar três coisas: riscos, afirmações de auditoria e controlos. Os procedimentos planeiados nesta fase devem ser aplicados na fase de execução da auditoria em amostras selecionadas (a referência para o papel de trabalho da fase de execução da auditoria precisa ser registada nesta coluna).</p> <p>No entanto, a mera existência de controlos não necessariamente exige a realização de testes de efetividade operacional. O teste de efetividade operacional dos controlos é realizado apenas se o desenho dos controlos identificados for adequado e se eles estiverem implementados conforme planeiados (ver <b>PTA 5.5</b>, Coluna 6). Se a avaliação preliminar do desenho e da implementação dos controlos for "inadequada", esta coluna não se aplica.</p> <p>No entanto, a <i>ISSAI 2330.8(b)</i> também estabelece que a equipa de auditoria ainda precisa</p>

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste papel de trabalho de auditoria é planejar e documentar as respostas do auditor aos riscos avaliados de distorções relevantes, tanto ao nível das demonstrações financeiras quanto ao nível das afirmações.	
		planejar e executar testes de efetividade operacional de controlos se os procedimentos substantivos por si só não conseguem fornecer evidência de auditoria apropriada e suficiente ao nível da asserção.  <b>Para riscos significativos:</b> Além disso, a <i>ISSAI 2330.15</i> exige que se o auditor pretende confiar em controlos de um risco avaliado como significativo (ver <b>PTA 5.7</b> , Tabela B, coluna 6), o auditor deve testar esses controlos no período corrente.
	<b>Coluna 10</b>	Nesta coluna, o auditor planeia os procedimentos para os testes substantivos — os testes detalhados que abordam os riscos identificados e avaliados de distorções relevantes. Esses procedimentos são elaborados na fase de planeamento da auditoria. Os procedimentos planeiados nesta fase devem ser aplicados na fase de execução da auditoria em amostras selecionadas (a referência para o papel de trabalho da fase de execução da auditoria precisa ser registada nesta coluna).  <b>Para riscos significativos:</b> A equipa de auditoria deve assegurar que os procedimentos substantivos respondam suficientemente os riscos significativos. Se a abordagem selecionada for puramente substantiva, a <i>ISSAI 2330.21</i> estabelece que esses procedimentos devem incluir testes de detalhes.
<b>Tabela C: Classes de Transações, Saldos contabilísticos e Divulgações Não Significativas, mas RELEVANTES</b>		
	<b>Coluna 1</b>	Listar as classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações não significativas, mas relevantes, do <b>PTA 5.7</b> . Notar que esses itens são identificados usando a materialidade para execução (quantitativa e qualitativa, pois as distorções podem ser relevantes pelo tamanho e natureza). Classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações serão quantitativamente (usando a materialidade para execução) ou qualitativamente relevantes se a omissão, distorção ou obscurecimento de informações a respeito delas puder razoavelmente influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações financeiras como um todo.
	<b>Coluna 2</b>	Planejar procedimentos substantivos mínimos, que podem ser procedimentos analíticos substantivos e/ou testes de detalhes limitados. Como a determinação das classes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações significativas é baseada no resultado dos riscos, a <i>ISSAI 2330</i> reconhece a necessidade de realizar testes substantivos para todas as classes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações relevantes devido às seguintes limitações: <ul style="list-style-type: none"> <li>• a avaliação de riscos é puramente baseada no julgamento do auditor; e</li> <li>• pode haver transgressão dos controlos pela administração.</li> </ul> <b>NOTA:</b> Se as classes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações não significativas, mas relevantes, incluírem contas de estoque, a resposta de auditoria, conforme a <i>ISSAI 2501.4</i> , não deve consistir apenas em procedimentos substantivos mínimos, mas deve incluir: (a) acompanhamento da contagem física dos estoques, a não ser que seja impraticável, para (i) avaliar as instruções e os procedimentos da administração para registar e controlar os resultados da contagem física dos estoques da entidade; (ii) observar a realização dos procedimentos de contagem pela administração; (iii) inspecionar o estoque; e (iv) executar testes de contagem; e (b) execução de procedimentos de auditoria nos registos finais de estoque da entidade para determinar se refletem com precisão os resultados reais da contagem de estoque.
<b>Registo da evidência de</b>	A tabela indicando o nome da pessoa que elaborou essa tabela de Riscos de Distorções Relevantes (RDR) e de quem a revisou precisa ser preenchida no final. O elaborador pode ser o	

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste papel de trabalho de auditoria é planejar e documentar as respostas do auditor aos riscos avaliados de distorções relevantes, tanto ao nível das demonstrações financeiras quanto ao nível das afirmações.
<b>elaboração e revisão</b>	coordenador/líder ou um dos membros da equipa de auditoria, e o documento deverá ser assinado por quem o elaborou. Este papel de trabalho pode exigir múltiplos elaboradores e revisores. Portanto, o nome do preparador e dos revisores que precisam ser registados pode ser mais de um. O revisor geral, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipa foi adequadamente revisto.

**PTA 6.1: Execução dos Testes de Efetividade Operacional (EO) de Controlos**

<b>Nome da entidade</b>	XYZ
<b>Período de auditoria</b>	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Elaborado por	Assinatura	Revisto e aprovado por	Assinatura
Nome:			
Cargo/função:			
Data:			

**Passo 1. Transferir riscos, atividades de controlo e testes de EO dos documentos de planeamento**

**Classes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações significativas:**

1	2	3	4	5	6
<b>Nº de referência de controlo</b>	<b>Risco</b>	<b>Nº de referência do Risco</b>	<b>Atividade de controlo que trata o risco</b>	<b>Procedimentos de testes de controlo a serem realizados</b>	<b>Asserção de auditoria relevante abordada</b>
<i>Transferir do PTA 5.5 ou PTA 5.8</i>	<i>Transferir do PTA 5.4</i>	<i>Transferir do PTA 5.4</i>	<i>Transferir do PTA 5.5</i>	<i>Transferir do PTA 5.8</i>	<i>Transferir do PTA 5.8</i>
AC/01		RNA/01			
AC/02		RNA/02			
AC/03		RNA/03			

**Passo 2. Execução dos testes de efetividade operacional**

<b>Risco</b>	RNA/01
<b>Atividade de controlo testada</b>	AC/01

1	2	3	4
<b>Amostra</b>	<b>Nº de referência da</b>	<b>Detalhes/ítems testados na amostra</b>	<b>Conclusão</b>

	amostra	Item n.º 1	Item n.º 2	Item n.º 3	Item n.º 4	Item n.º 5	

Conclusão geral da execução dos procedimentos de testes de EO de controlos:

**Orientações para elaboração dos PTA 6.1. Execução dos Testes de Efetividade Operacional de Controlos**

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste papel de trabalho é documentar os testes de controlo (EO) executados na fase de execução da auditoria, para assegurar que o trabalho realizado pelo auditor seja documentado adequadamente. Os objetivos dos testes são as afirmações de auditoria relevantes identificadas em relação a cada risco, e os procedimentos de auditoria são realizados em amostras selecionadas pelo auditor.
<b>ISSAIs aplicáveis</b>	ISSAI 2330 e ISSAI 2500
<b>Orientações</b>	<p>O auditor precisa seguir dois passos para elaborar este papel de trabalho, conforme o modelo fornecido, explicado a saber:</p> <p><b>Passo 1:</b> Neste passo, transferir dos documentos de planeamento as classes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações que foram consideradas para os testes e registrá-las nos campos acima. O auditor deve ainda transferir os respectivos riscos, atividades de controlo, procedimentos de testes de controlo e afirmações relevantes correspondentes, identificados nos documentos de planeamento.</p> <p><b>Passo 2:</b> Neste passo, o auditor deve selecionar uma amostra de uma atividade de controlo de cada vez para ser testada. Portanto, o auditor precisa primeiro registar o número de referência do controlo e o número de referência do risco, para que fique bem claro qual controlo foi testado. Registrar isso no campo fornecido no modelo e, em seguida, proceder o registo dos detalhes das amostras na tabela fornecida. Os detalhes ou itens da amostra a serem testados dependerão do objetivo do teste, que são as afirmações de auditoria, e o que precisa ser testado deve ser extraído dos procedimentos para testes de controlo planeados.</p> <p>Consultar as orientações detalhadas abaixo para concluir os passos 1 e 2:</p> <p><b>Passo 1: Transferir riscos, atividades de controlo e procedimentos de testes EO dos documentos de planeamento</b></p> <p>Após registar as classes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações a serem testados, proceder o preenchimento da tabela com seis elementos.</p> <p><b>Coluna 1</b> Nesta coluna, transferir o número de referência da atividade de controlo do <b>PTA 5.5</b>. Registo das Atividades de Controlo ou do <b>PTA 5.8</b>. Resposta aos Riscos, elaborados na fase de planeamento da auditoria. Embora o nome da atividade de controlo deva ser mencionado na <b>Coluna 4</b>, a razão para manter a Coluna 1 para registar o número de referência do controlo é dar destaque aos controlos testados para determinada classe de transação, saldo contabilístico ou divulgação.</p>

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste papel de trabalho é documentar os testes de controlo (EO) executados na fase de execução da auditoria, para assegurar que o trabalho realizado pelo auditor seja documentado adequadamente. Os objetivos dos testes são as afirmações de auditoria relevantes identificadas em relação a cada risco, e os procedimentos de auditoria são realizados em amostras selecionadas pelo auditor.
	<p><b>Coluna 2</b> Transferir os riscos identificados para cada classe de transação, saldo de conta ou divulgação do <b>PTA 5.4</b>. Registo de Riscos, e registrá-los nesta coluna. O auditor deve primeiramente transferir os riscos avaliados como riscos significativos.</p> <p><b>Coluna 3</b> É opcional registar o nome ou o número de referência do risco neste papel de trabalho. O número de referência do risco pode ser replicado nesta coluna, a partir do <b>PTA 5.4</b>. Registo de Riscos.</p> <p><b>Coluna 4</b> Registrar nesta coluna o nome da atividade de controlo, replicando-o do <b>PTA 5.5</b> ou do <b>PTA 5.8</b>; ele deve corresponder ao número de referência da atividade de controlo registado na Coluna 1 e também aos riscos mapeados no <b>PTA 5.4</b>. É opcional que o auditor registre apenas o número de referência da atividade de controlo, ou tanto o número quanto o nome da atividade de controlo.</p> <p><b>Coluna 5</b> Nesta coluna, registar os procedimentos para testes de controlo desenvolvidos na fase de planeamento, replicando-os do <b>PTA 5.8</b>. Resposta aos Riscos, Tabela B, Coluna 9. Este é o trabalho que precisa ser executado pelo auditor.</p> <p><b>Coluna 6</b> Replicar do <b>PTA 5.8</b>, Tabela B, coluna 2, as afirmações de auditoria relevantes identificadas, correlacionadas com cada risco, e registrá-las nesta coluna. O objetivo é garantir que o auditor mantenha os objetivos dos testes de forma consistente para chegar a uma conclusão apropriada sobre os testes de controlo realizados.</p> <p><b>Passo 2: Execução dos procedimentos de testes de efetividade operacional (EO) de controlos</b></p> <p>No Passo 2, o auditor documenta os testes de EO executados em cada atividade de controlo identificada, relacionada a cada risco, para determinada classe de transação, saldo de conta ou divulgação. Primeiramente, indicar o número de referência do risco e o número de referência da atividade de controlo do Passo 1, registrando-os no campo fornecido.</p> <p><b>Coluna 1</b> Nesta coluna, registar sequencialmente o número de amostras. Isso indica quantas amostras foram testadas.</p> <p><b>Coluna 2</b> Documentar o número de referência da amostra nesta coluna. Normalmente, pode ser o número de um comprovante de pagamento ou de recebimento e a data.</p> <p><b>Coluna 3</b> Nesta coluna, o auditor precisa registar os detalhes ou os itens testados na amostra específica. Por exemplo, os itens testados podem ser "comprovante de pagamento assinado pelo gestor financeiro" ou "comprovante de pagamento elaborado pelo assistente de contas". Os itens a serem testados em amostra específica serão determinados pelos procedimentos de testes de controlo elaborados na fase de planeamento e pelos objetivos dos testes, que são as afirmações.</p> <p><b>Coluna 4</b> O auditor precisa chegar a uma conclusão sobre cada amostra testada, que precisa ser registada nesta coluna. As conclusões individuais formarão a conclusão geral.</p>
<b>Conclusão geral dos testes EO dos controlos</b>	Com base nos controlos identificados, relacionado a cada risco, para classes relevantes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações, o auditor deverá concluir se os controlos implementados estão operando efetivamente. Ao fazê-lo, o auditor primeiro precisa registar as bases da conclusão e então concluir com uma das seguintes declarações: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Os controlos estavam operando efetivamente.</li> <li>2. Os controlos NÃO estavam operando efetivamente.</li> </ol>

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste papel de trabalho é documentar os testes de controlo (EO) executados na fase de execução da auditoria, para assegurar que o trabalho realizado pelo auditor seja documentado adequadamente. Os objetivos dos testes são as afirmações de auditoria relevantes identificadas em relação a cada risco, e os procedimentos de auditoria são realizados em amostras selecionadas pelo auditor.
<b>Registo da evidência de elaboração e revisão</b>	<p>A tabela indicando o nome da pessoa que elaborou e finalizou este papel de trabalho e de quem o revisou deve ser preenchida no final. O elaborador pode ser o coordenador/líder ou um dos membros da equipa de auditoria, e o documento deverá ser assinado por quem o elaborou.</p> <p>O revisor, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipa foi adequadamente revisto.</p>

**PTA 6.2. Execução dos Procedimentos Substantivos de Auditoria**

<b>Nome da entidade</b>	XYZ
<b>Período de auditoria</b>	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Elaborado por		Assinatura	Revisto e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

**Passo 1. Transferir riscos e procedimentos substantivos de auditoria dos documentos de planeamento**

Classes de transações, saldos contabilísticos ou divulgação **significativas**:

1	2	3	4
Risco	Nº de referência do Risco	Procedimentos substantivos de auditoria a serem executados	Asserção de auditoria relevante abordada
<i>Transferir do PTA 5.4</i>	<i>Transferir do PTA 5.4</i>	<i>Transferir do PTA 5.8</i>	<i>Transferir do PTA 5.8</i>
	RNA/01		
	RNA/02		
	RNA/03		

**Passo 2. Execução dos procedimentos substantivos de auditoria**

Risco	RNA/01
-------	--------

1 Amostra	2 Nº de referência da amostra	3 Detalhes/itens testados na amostra					4 Conclusão
		Item n.º 1	Item n.º 2	Item n.º 3	Item n.º 4	Item n.º 5	

**Conclusão geral da execução dos procedimentos substantivos de auditoria:**

**Orientações para elaboração dos PTA 6.2. Execução de Procedimentos Substantivos de Auditoria**

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste papel de trabalho é documentar os procedimentos substantivos executados na fase de execução da auditoria, para assegurar que o trabalho realizado pelo auditor seja documentado adequadamente. Os objetivos dos testes são as afirmações de auditoria relevantes identificadas em relação a cada risco, e os procedimentos de auditoria são realizados em amostras selecionadas pelo auditor.								
<b>ISSAIs aplicáveis</b>	ISSAI 2230, ISSAI 2330 e ISSAI 2500								
<b>Orientações</b>	<p>O auditor precisa seguir dois passos para elaborar este papel de trabalho, conforme o modelo fornecido, explicado a saber:</p> <p><b>Passo 1:</b> Neste passo, transferir dos documentos de planeamento as classes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações que foram consideradas para os testes e registrá-las nos campos acima. O auditor deve ainda transferir os respectivos riscos, procedimentos de testes substantivos e afirmações relevantes correspondentes, identificados nos documentos de planeamento.</p> <p><b>Passo 2:</b> Neste passo, o auditor deve selecionar as amostras a serem testadas. Normalmente, as amostras selecionadas para testes substantivos são maiores que aquelas selecionadas para testes de controlo. Portanto, o auditor deve primeiramente registrar o número de referência do risco para que fique bem claro qual risco será abordado ao executar os procedimentos substantivos de auditoria. Deve-se registrar isso no campo fornecido no modelo e, em seguida, proceder o registo dos detalhes das amostras na tabela fornecida. Os detalhes ou itens a serem testados em cada amostra dependerão dos objetivos dos testes, que são as afirmações de auditoria, e o que precisa ser testado deve ser extraído dos procedimentos para testes substantivos planeados.</p> <p>Consultar as orientações detalhadas abaixo para concluir os Passos 1 e 2:</p>								
	<p><b>Passo 1: Transferir os riscos e procedimentos substantivos de auditoria dos documentos de planeamento</b></p> <p>Após registrar as classes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações a serem testados, proceder o preenchimento da tabela com quatro elementos. O auditor deve focar primeiro nos riscos significativos e executar os procedimentos de auditoria substantivos que respondam a esses riscos.</p> <table border="0"> <tr> <td data-bbox="411 1328 507 1357"><b>Coluna 1</b></td> <td data-bbox="555 1328 1418 1451">Transferir os riscos identificados em relação a cada classe de transação, saldo contabilístico ou divulgação do PTA 5.4. Registo de Riscos, e registrá-los nesta coluna. O auditor deve primeiramente transferir os riscos avaliados como significativos.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="411 1460 507 1489"><b>Coluna 2</b></td> <td data-bbox="555 1460 1418 1552">O número de referência do risco pode ser registado nesta coluna, reproduzido a partir do PTA 5.4, para facilitar a referência ao documentar os procedimentos substantivos de auditoria executados.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="411 1561 507 1590"><b>Coluna 3</b></td> <td data-bbox="555 1561 1418 1653">Nesta coluna, registrar os procedimentos substantivos de auditoria desenvolvidos na fase de planeamento, replicando-os do PTA 5.8. Resposta aos Riscos, Tabela B, coluna 10. Este é o trabalho que precisa ser realizado pelo auditor.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="411 1662 507 1691"><b>Coluna 4</b></td> <td data-bbox="555 1662 1418 1809">Replicar do PTA 5.8, Tabela B, coluna 2, as afirmações de auditoria relevantes identificadas, correlacionadas com cada risco, e registrá-las nesta coluna. O objetivo é garantir que o auditor mantenha os objetivos dos testes de forma consistente para chegar a uma conclusão apropriada sobre os procedimentos substantivos de auditoria executados.</td> </tr> </table> <p><b>Passo 2: Execução dos procedimentos substantivos de auditoria</b></p>	<b>Coluna 1</b>	Transferir os riscos identificados em relação a cada classe de transação, saldo contabilístico ou divulgação do PTA 5.4. Registo de Riscos, e registrá-los nesta coluna. O auditor deve primeiramente transferir os riscos avaliados como significativos.	<b>Coluna 2</b>	O número de referência do risco pode ser registado nesta coluna, reproduzido a partir do PTA 5.4, para facilitar a referência ao documentar os procedimentos substantivos de auditoria executados.	<b>Coluna 3</b>	Nesta coluna, registrar os procedimentos substantivos de auditoria desenvolvidos na fase de planeamento, replicando-os do PTA 5.8. Resposta aos Riscos, Tabela B, coluna 10. Este é o trabalho que precisa ser realizado pelo auditor.	<b>Coluna 4</b>	Replicar do PTA 5.8, Tabela B, coluna 2, as afirmações de auditoria relevantes identificadas, correlacionadas com cada risco, e registrá-las nesta coluna. O objetivo é garantir que o auditor mantenha os objetivos dos testes de forma consistente para chegar a uma conclusão apropriada sobre os procedimentos substantivos de auditoria executados.
<b>Coluna 1</b>	Transferir os riscos identificados em relação a cada classe de transação, saldo contabilístico ou divulgação do PTA 5.4. Registo de Riscos, e registrá-los nesta coluna. O auditor deve primeiramente transferir os riscos avaliados como significativos.								
<b>Coluna 2</b>	O número de referência do risco pode ser registado nesta coluna, reproduzido a partir do PTA 5.4, para facilitar a referência ao documentar os procedimentos substantivos de auditoria executados.								
<b>Coluna 3</b>	Nesta coluna, registrar os procedimentos substantivos de auditoria desenvolvidos na fase de planeamento, replicando-os do PTA 5.8. Resposta aos Riscos, Tabela B, coluna 10. Este é o trabalho que precisa ser realizado pelo auditor.								
<b>Coluna 4</b>	Replicar do PTA 5.8, Tabela B, coluna 2, as afirmações de auditoria relevantes identificadas, correlacionadas com cada risco, e registrá-las nesta coluna. O objetivo é garantir que o auditor mantenha os objetivos dos testes de forma consistente para chegar a uma conclusão apropriada sobre os procedimentos substantivos de auditoria executados.								

	<p>No Passo 2, o auditor documenta os procedimentos substantivos de auditoria executados, que respondem aos riscos avaliados de distorções relevantes nas demonstrações financeiras. Primeiro, registar a descrição e o número de referência do risco no campo fornecido.</p> <p><b>Coluna 1</b> Nesta coluna, registar sequencialmente o número de amostras. Isso indica quantas amostras foram testadas.</p> <p><b>Coluna 2</b> Documentar o número de referência da amostra nesta coluna. Normalmente, pode ser o número de um comprovante de pagamento ou de recebimento e a data.</p> <p><b>Coluna 3</b> Nesta coluna, o auditor precisa registar os detalhes ou os itens testados na amostra específica. Os itens a serem testados em determinada amostra serão determinados pelos procedimentos substantivos de auditoria desenvolvidos na fase de planeamento e pelos objetivos dos testes, que são as afirmações.</p> <p><b>Coluna 4</b> O auditor precisa chegar a uma conclusão sobre cada amostra testada, que precisa ser registada nesta coluna. As conclusões individuais formarão a conclusão geral.</p>
<p><b>Conclusão geral dos procedimentos substantivos</b></p>	<p>Para chegar a uma conclusão geral, o auditor deve primeiramente estabelecer as bases da conclusão. Isso pode ser derivado pela síntese das conclusões de cada amostra, na Coluna 4.</p> <p>Exceções observadas durante a execução dos procedimentos substantivos de auditoria, em cada amostra selecionada para os testes, devem ser replicadas na lista de observações da fase de finalização e revisão da auditoria (<b>PTA 7.1. Avaliação do efeito das distorções não corrigidas nas Demonstrações financeiras</b>) para que sejam adequadamente tratadas com a administração e para avaliação do impacto na elaboração e apresentação das demonstrações financeiras. Dependendo da sua natureza e significância, e também das políticas da ISC, tais exceções ou (em outras palavras) observações podem ser comunicadas (na fase de execução da auditoria ou na fase de finalização e revisão) à administração ou aos responsáveis pela governança da entidade. De acordo com a <i>ISSAI 2450</i>, o auditor deve acumular distorções que não sejam claramente triviais.</p>
<p><b>Registo da evidência de elaboração e revisão</b></p>	<p>A tabela indicando o nome da pessoa que elaborou e finalizou este papel de trabalho e de quem o revisou deve ser preenchida no final. O elaborador pode ser o coordenador/líder ou um dos membros da equipa de auditoria, e o documento deverá ser assinado por quem o elaborou.</p> <p>O revisor, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipa foi adequadamente revisto.</p>

**PTA 6.3. Exemplo de Carta de Confirmação Positiva de saldo devedor de adiantamento a descontar ou a receber de funcionários, contratados e fornecedores**

**Cabeçalho em papel timbrado da entidade**

**Nome do funcionário/contratado/fornecedor**

Endereço

Data da circularização

**Assunto: Confirmação de saldo**

Os nossos registos contabilísticos de/a/o ----- apresenta um saldo no valor de \$ ----- pago ao senhor/à senhora como adiantamento. Tal saldo permanece em aberto em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_.

Ficáramos gratos se gentilmente confirmasse aos nossos auditores sua concordância/discordância com o saldo apresentado, assinando a carta de confirmação anexa, devolvendo-a aos auditores no envelope pré-franqueado anexo, o mais tardar até \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_.

Caso discorde do saldo, favor fornecer aos nossos auditores detalhes e razões para tal desacordo.

Vale notar que esta solicitação é feita apenas para fins de auditoria e não tem outros propósitos.

Sua gentil cooperação nessa questão será muito apreciada.

Atenciosamente,

Departamento de contabilidade

Data:

Ao coordenador/líder da equipa

Auditores

Auditoria de

Exm<sup>a</sup>/Exm<sup>a</sup>. Senhor/Senhora,

Eu/Nós confirmamos que o saldo em aberto no meu/nosso nome na demonstração de \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_ está de acordo com meus/nossos registos.

OU

Eu/Nós não concordo/amos com o saldo em aberto indicado na demonstração de \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_, conforme meus/nossos registos, cujos detalhes são fornecidos abaixo, junto com a demonstração, para referência adicional:

Nome do funcionário/contratado/fornecedor

Assinatura

Cargo

**PTA 6.4. Exemplo de Carta de Confirmação Negativa de saldo devedor de adiantamento a descontar ou a receber de funcionários, contratados e fornecedores**

**Cabeçalho em papel timbrado da entidade**

**Nome do funcionário/contratado/fornecedor**

Endereço

Data da circularização

**Assunto: Confirmação de saldo**

Como parte de seus procedimentos normais de auditoria, nossos auditores solicitaram que o senhor/a senhora confirmasse o saldo de sua conta conosco em ----- (*data final do ano*).

O saldo de sua conta, de acordo com nossos registos, é de \$ ..... A demonstração de sua conta está anexada a este documento. Após comparar tal demonstração a seus registos, favor assinar a carta de confirmação e responder apenas se não concordar com o saldo indicado em nossos registos, fornecendo uma demonstração detalhada diretamente aos auditores no envelope pré-franqueado anexo.

Caso discorde do saldo, favor fornecer aos nossos auditores detalhes e razões para tal desacordo.

Vale notar que esta solicitação é feita apenas para fins de auditoria e não tem outros propósitos.

Sua gentil cooperação nessa questão será muito apreciada.

Atenciosamente,

Departamento de contabilidade

Data:

Ao coordenador/líder da equipa  
Auditores  
Auditoria de

Senhor/Senhora,

Não concordamos com o saldo indicado em sua demonstração, conforme nossos registos, cujos detalhes são fornecidos abaixo, junto com a demonstração, para referência adicional:

Nome do funcionário/contratado/fornecedor

Assinatura

Cargo

**PTA 6.5. Exemplo de Carta de Confirmação de Saldo Bancário**

Ao Gerente  
Banco ABC

**Assunto: Confirmação de saldo bancário**

Senhor/Senhora,

Os auditores, no processo de condução da auditoria de \_\_\_\_\_, solicitaram a confirmação dos saldos bancários das seguintes contas em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_:

Conta corrente n.º  
Conta corrente n.º

Ficáramos gratos se o senhor/a senhora gentilmente confirmasse os saldos das contas acima, conforme os registos do banco, diretamente aos auditores no envelope pré-franqueado anexo.

Vale notar que esta solicitação é feita apenas para fins de auditoria e não tem outros propósitos.

Sua gentil cooperação em relação a este assunto será muito apreciada.

Atenciosamente,

Departamento de contabilidade

**PTA 6.6. Uso de Amostragem por Unidade Monetária**

**Passos para o uso da Amostragem por Unidade Monetária (AUM)**

1. Determinar o valor correto da população para os itens selecionados (o tamanho da amostra deve ser suficiente).
2. Considerar a materialidade para execução para a população selecionada ou itens para testes.
3. Selecionar o múltiplo da população para a materialidade de execução.
4. Considerar os riscos avaliados (risco/risco significativo).
5. Considerar os resultados dos testes de controlo (efetivo ou não efetivo).
6. Determinar o número de amostras a serem testadas usando a tabela a seguir.

Tamanho da população — múltiplos da materialidade para execução	Risco (não significativo) e confiança nos controlos — baixa extensão de testes	Risco (não significativo) e confiança nos controlos — extensão normal de testes	Risco significativo e confiança nos controlos, ou risco (não significativo) e nenhuma confiança nos controlos	Riscos significativos e nenhuma confiança nos controlos
1x	1	1	2	3
2x	1	2	3	6
3x	1	3	5	9
4x	1	3	6	12
5x	1	4	8	15
6x	2	5	9	18
7x	2	5	11	21
8x	2	6	12	24
9x	2	7	14	27
10x	2	7	15	30
15x	3	11	23	45
20x	4	14	30	60
25x	5	18	38	75
30x	6	21	45	75(*)
40x	8	28	60	75(*)
50x	10	35	75	75(*)
100x	20	70	75(*)	75(*)
200x (ou mais)	40(*)	75(*)	75(*)	75(*)

\* Os números indicam as situações que são impactadas pela existência de um tamanho máximo de amostra (ou seja, se não tivéssemos um tamanho máximo de amostra, o número necessário selecionado seria maior nessas situações).

- Os tamanhos de amostra representam tamanhos de amostra mínimos. A equipa de auditoria pode determinar que, em algumas circunstâncias, seja apropriado aumentar os tamanhos das amostras em relação aos da tabela.

- Para uma população que apresente riscos significativos, somos obrigados a realizar procedimentos substantivos que sejam especificamente responsivos a esses riscos. Esses procedimentos substantivos especificamente responsivos frequentemente envolvem uma seleção não representativa.

**Nota:** Supondo que o múltiplo da população para a materialidade para execução seja 8, o risco avaliado não seja um risco significativo e a extensão da confiança no controlo seja normal, o tamanho da amostra deve ser 6.

- Usar planilha de AUM (preencher o tamanho da população e o tamanho determinado da amostra usando a tabela acima).
- Adicionar linhas dependendo do número de itens da população, como mostrado abaixo.

Planilha de amostragem por unidades							
Conta de demonstração financeira		Aquisição de energia				Adicionar linhas	
População		435.747,415					
Tamanho da amostra		14					
Intervalo de amostragem		31.124.815					
Início aleatório		10.000.000					
Item n.º	ID	Descrição	Quantia	Subtotal	Número de seleções	Intervalo de amostragem	Resto da seleção
<b>Inserir dados da população nas células em branco abaixo</b>							
1	500000015	10/01/12	13.158.479,75	3.153.480	1	31.124.815	(27.966.336)
2	500000036	31/01/12	5.293.473,28	(22.672.862)	0	31.124.815	(22.672.862)
3	500000321	31/01/12	17.420.774,46	(5.257.088)	0	31.124.815	(5.257.088)
4	500000361	31/01/12	13.740.795,12	8.483.707	1	31.124.815	(22.636.108)
5	500001020	07/03/12	4.650.509,14	(17.985.500)	0	31.124.815	(17.985.500)
6	500001062	07/03/12	12.931.211,93	(5.054.288)	0	31.124.815	(5.054.288)
7	500001138	29/02/12	15.435.314,51	10.382.027	1	31.124.815	(20.742.789)
8	500002021	05/04/12	13.705.066,05	(7.037.723)	0	31.124.815	(7.037.723)
9	500002024	31/03/12	4.795.012,43	(2.242.710)	0	31.124.815	(2.242.710)
10	500002186	31/03/12	18.882.067,07	16.639.357	1	31.124.815	(14.485.459)
11	500002987	30/04/12	11.867.247,00	(2.618.211)	0	31.124.815	(2.618.211)
12	500003001	30/04/12	4.131.736,23	1.513.525	1	31.124.815	(29.611.291)
13	500003064	30/04/12	16.723.514,71	(17.897.776)	0	31.124.815	(17.897.776)
14	500004106	31/05/12	17.222.699,45	4.324.974	1	31.124.815	(26.794.892)
15	500004113	03/06/12	12.655.124,65	(14.143.767)	0	31.124.815	(14.143.767)
16	500004192	11/06/12	3.611.245,52	(10.532.522)	0	31.124.815	(10.532.522)
17	500004850	30/06/12	11.820.309,02	1.287.787	1	31.124.815	(29.837.028)
18	500004895	30/06/12	3.759.930,53	(25.077.037)	0	31.124.815	(25.077.037)
19	500004919	30/06/12	16.067.537,64	(10.009.560)	0	31.124.815	(10.009.560)
20	500006002	06/08/12	4.036.880,38	(5.972.679)	0	31.124.815	(5.972.679)
21	500006053	07/08/12	15.953.354,61	9.985.685	1	31.124.815	(21.139.130)
22	500006055	07/08/12	12.077.352,30	(9.051.778)	0	31.124.815	(9.051.778)
23	500007139	04/09/12	16.803.205,50	7.733.428	1	31.124.815	(23.386.386)
24	500007142	13/09/12	4.089.418,29	(19.296.969)	0	31.124.815	(19.296.969)
25	500007159	13/09/12	12.241.074,69	(7.055.895)	0	31.124.815	(7.055.895)
26	500007995	09/10/12	4.140.548,39	(2.915.346)	0	31.124.815	(2.915.346)
27	500008000	09/10/12	12.825.042,62	9.909.696	1	31.124.815	(21.215.119)
28	500008013	09/10/12	16.880.647,27	(4.334.472)	0	31.124.815	(4.334.472)
29	500008140	09/11/12	4.782.095,60	447.624	1	31.124.815	(30.677.192)
30	500009141	09/11/12	14.219.044,19	(16.458.147)	0	31.124.815	(16.458.147)
31	500009147	09/11/12	16.344.373,21	(113.774)	0	31.124.815	(113.774)
32	500010342	05/12/12	13.515.854,95	13.402.081	1	31.124.815	(17.722.735)
33	500010516	06/12/12	5.273.103,15	(12.449.631)	0	31.124.815	(12.449.631)
34	500010597	07/12/12	18.489.622,17	6.039.991	1	31.124.815	(25.084.825)
35	500012297	28/12/12	3.354.039,00	(21.720.786)	0	31.124.815	(21.720.786)
36	500012514	31/12/12	22.870.534,49	1.149.719	1	31.124.815	(29.975.096)
37	500012515	31/12/12	14.269.958,56	(15.705.138)	0	31.124.815	(15.705.138)
38	500012516	31/12/12	5.705.137,84	(10.000.000)	0	31.124.815	(10.000.000)

- Gerar amostra; o resultado final deve ser o seguinte:

Monetary Unit Sampling Worksheet				
# of Selections:	#DIV/0!			
Item #	ID#	Description	Amount	Number of Selections
1	500000015	1/10/12	13,158,479.75	1
4	500000361	1/31/12	13,740,795.12	1
7	500001138	2/29/12	15,436,314.81	1
10	500002186	3/31/12	18,882,067.07	1
12	500003001	4/30/12	4,131,736.23	1
14	500004106	5/31/12	17,222,699.45	1
17	500004850	6/30/12	11,820,309.02	1
21	500006053	8/7/12	15,958,364.61	1
23	500007139	9/4/12	16,800,205.50	1
27	500008000	10/9/12	12,825,042.62	1
29	500008140	11/9/12	4,782,095.60	1
32	500010342	12/5/12	13,515,854.95	1
34	500010597	12/7/12	18,489,622.17	1
36	500012514	12/31/12	22,870,504.49	1

**Notas:**

- Os dados fornecidos acima são fictícios. A entidade utilizada é uma empresa de energia de propriedade do governo, e a auditoria é realizada pela ISC do país X.
- Esta ferramenta de amostragem do Microsoft Excel é um arquivo separado a ser usado por ISCs.

## Avaliação da Amostragem

### ORIENTAÇÕES PARA A AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DOS TESTES DE AUDITORIA

	P
Saldo total da conta auditada (A)	(A)
Valor total das transações testadas (B)	(B)
Valor total das distorções reais (C)	(C)
Distorções projetadas para toda a população $D = (C/B \times A)$	(D)
Distorção tolerável (E)	(E)
Distorções projetadas toleráveis $(F) = (E - D)$	(F)
Número mínimo recomendado de itens amostrais adicionais a serem selecionados (G):	(G)

$$G = F / (1 - (E/n)) = \text{Número de itens a serem amostrados}$$

n = tamanho da amostra

Quando o valor de F for negativo (*F seria negativo quando as distorções projetadas excedessem as distorções toleráveis*), o auditor deve realizar o seguinte:

**Passo 1:** Confirmar se a confiança nos controlos finais está definida como "nenhuma confiança". Reafirmar a confiança nos controlos nos casos em que qualquer confiança média ou alta tenha sido declarada anteriormente. Recalcular os tamanhos das amostras, quando aplicável, e testar os itens adicionais. Se agora o valor de (F) acima for positivo, você pode parar aqui. Se (F) ainda for negativo, prosseguir para o Passo 2.

**Passo 2:** Ampliar ainda mais os tamanhos das amostras para identificar distorções e erros reais na população. O número mínimo recomendado de itens amostrais adicionais a serem selecionados é indicado acima como (G). Vale notar que esse número é apenas uma diretriz, que sugere o número mínimo de itens a serem testados com base na taxa projetada de distorções nos itens inicialmente testados.

Quando ampliar o tamanho da amostra não for prático ou não for a solução ideal por qualquer motivo, o impacto da distorção projetada que exceda a distorção tolerável deve ser considerado à luz do relatório de auditoria.

**Passo 3:** Após os itens de amostra adicionais terem sido testados, confirmar se as distorções projetadas estão abaixo dos erros/distorções toleráveis ( $G > 0$ ). Caso contrário, isso significa que a taxa esperada de distorções na população pode ter de ser aumentada. Por exemplo, nos casos em que os testes adicionais tiverem produzido erros maiores que as projeções iniciais, isso significa que pode ser necessário realizar ainda mais testes. Isso pode ser devido ao fato de os itens da amostra original incluírem itens significativos, que foram considerados incorretos. Pode haver a necessidade de selecionar transações além daquelas indicadas acima em (G). Alguma pequena variação, no entanto (por exemplo, menos de 5% da distorção tolerável), pode ser aceita pelos auditores.

**PTA 6.7. Uso da calculadora de tamanho da amostra**

Nível de Confiança	90,00%
Distorção Tolerável	350 000,00
Distorção Esperada	100 000,00
População Ajustada	3 878 483,33
Fator de Confiabilidade	2.3

Calculator sample size

Tamanho da Amostra:	35,68
---------------------	-------

Orientação do PTA 6.7 para uso da calculadora de tamanho da amostra

<p><b>Objetivo geral do modelo</b></p>	<p>O objetivo geral deste papel de trabalho é auxiliar o auditor na definição do tamanho da amostra para testes de detalhes ao usar seleção aleatória e seleção sistemática. Tamanhos de amostra sugeridos para AUM são fornecidos separadamente no AWP 6.7. Existem diferentes fórmulas disponíveis para o cálculo do tamanho da amostra. Estas podem variar de altamente complexas a meros cálculos simples. Independentemente da fórmula que será utilizada, é importante que tal seja especificada na regulamentação de amostragem. Este manual fornece cálculo simples usando os fatores relevantes introduzidos na ISSAI 2530 (nível de confiança, distorção tolerável, distorção esperada) que o auditor pode adotar conforme apropriado.</p>	
<p><b>ISSAI aplicável</b></p>	<p>ISSAI 2530</p>	
<p><b>Orientações</b></p>	<p><b>Nível de Confiança</b></p>	<p>Quanto maior o grau de confiabilidade ou confiança exigido pelo auditor de que os resultados da amostra sejam de fato indicativos da incidência real de erro na população, maior deve ser o tamanho da amostra. A calculadora fornece níveis de confiança de 95% ou 90% no menu suspenso. A escolha da porcentagem definirá automaticamente o fator de confiabilidade.</p>
	<p><b>Distorção Tolerável</b></p>	<p>Quanto menor o erro que o auditor está disposto a aceitar, maior deve ser o tamanho da amostra. (Erro tolerável ou distorção tolerável, conforme definido pela ISSAI 2530.5i, é um valor monetário estabelecido pelo auditor em relação ao qual o auditor busca obter um nível apropriado de segurança de que o valor monetário estabelecido pelo auditor não seja excedido pela distorção real na população). É a aplicação da materialidade para execução ao usar amostragem de auditoria. Para este propósito, o auditor pode usar o limite de teste correspondente para a conta sujeita à amostragem. Consulte as orientações sobre materialidade no manual para mais informações.</p>
	<p><b>Distorção Esperada</b></p>	<p>Quanto maior o valor da distorção que o auditor espera encontrar na população, maior será o tamanho da amostra e vice-versa. Estabelecer esse valor requer julgamento e conhecimento sobre as distorções observadas no ano anterior para a mesma conta. Como base de referência, o total de distorções identificadas para a conta no ano anterior pode ser usado, com ajustes para quaisquer mudanças no risco das contas no ano corrente. Por exemplo, se um total de \$100.000,00 em distorções foi observado no ano anterior para a conta de recebíveis decorrente de conciliação inadequada de saldos, então o mesmo valor pode ser esperado no ano corrente. Digamos que durante o ano corrente, a entidade introduziu automação na conciliação e que há controlos manuais adicionais aplicados para assegurar a precisão da conciliação de recebíveis, resultando em menor risco avaliado para a conta, então o auditor, baseado no julgamento profissional, pode reduzir os \$100.000,00 para um valor muito menor.</p> <p>Quando há distorção esperada significativamente alta (ou seja, aproximando-se de 50% ou mais da distorção tolerável), espera-se que a calculadora resulte em um número significativamente alto de itens a selecionar devido ao alto risco de amostragem associado. Em tais casos, o auditor ainda pode prosseguir com o cálculo clicando em "OK", mas o auditor pode considerar outros meios para selecionar itens. Em alguns casos, realizar testes de 100% é mais eficiente, uma vez que continuar com a amostragem com tamanho de amostra grande também demandará tempo no planeamento da amostra, teste efetivo, projeção e avaliação do resultado.</p>
	<p><b>População Ajustada</b></p>	<p>Este é o valor monetário total da conta sujeita à amostragem após deduzir o valor monetário de itens de alto valor e itens-chave. Se o auditor não pretende aplicar outros meios para selecionar itens (ou seja, apenas amostragem de auditoria será usada), então o valor monetário total da conta também será a população ajustada.</p>
	<p>Uma vez definidas as variáveis, clique no botão "Calcular tamanho da amostra" para determinar o tamanho de amostra sugerido. É recomendado usar valores "arredondados para cima". Por exemplo, se a calculadora fornecer o valor 32,15, então o auditor pode usar tamanho de amostra 33.</p>	

**FINALIZAÇÃO E REVISÃO**

**PTA 7.1. Avaliação do efeito de distorções não corrigidas nas Demonstrações Financeiras**

<b>Nome da entidade</b>	XYZ
<b>Período de auditoria</b>	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

<b>Elaborado por</b>	<b>Assinatura</b>	<b>Revisto e aprovado por</b>	<b>Assinatura</b>
Nome:			
Cargo/função:			
Data:			

**Documentação da lista de observações extraídas da fase de execução da auditoria**

N.º auditoria	Área de auditoria	Tipo: 1. Erro 2. Deficiências de controlo 3. Deficiências de divulgação 4. Outro	Essência da observação	Valor envolvido, se houver	Referência do PTAA de onde a observação foi extraída	Responsável pela auditoria	Resposta da administração	Status da observação (resolvida / não resolvida)	Nº de referência da Observação
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Valor total (distorções não corrigidas consideradas como erros financeiros)									
Distorções acumuladas corrigidas (B)									
<b>Distorções não corrigidas acumuladas finais C = (A) – (B)</b>									
Materialidade para as demonstrações financeiras como um todo									
Materialidade para classes de transacções, saldos contabilísticos e divulgações: _____ (uma ou mais)									
Valor USD									Ref. PTAA
									Transferir para...
									Replicar do PTA 5.6 (A)
									Replicar do PTA 5.6 C

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
N.º	Área de auditoria	Tipo:	Essência da observação	Valor envolvido, se houver	Referência do PTRA de onde a observação foi extraída	Responsável pela auditoria	Resposta da administração	Status da observação (resolvida / não resolvida)	Nº de referência da observação
		1. Erro 2. Deficiências de controlo 3. Deficiências de divulgação 4. Outro							Replicar do PTA 5.6 C
Materialidade para classes de transações, saldos contabilísticos e divulgações: _____ (uma ou mais)									
<b>Avaliação geral das distorções não corrigidas e verificação dos impactos nas demonstrações financeiras</b>									
As distorções individuais não corrigidas para as classes de transações/saldos contabilísticos são relevantes com base ao nível de materialidade definido para essas classes de transações / saldos de contas?									
Se a resposta for "sim", verificar os impactos nas classes de transações/saldos contabilísticos (por exemplo, superavaliação ou subavaliação de receitas, despesas etc.).									
As distorções agregadas não corrigidas são relevantes usando a materialidade global? (Sim/Não)									
Se a resposta for "sim", verificar os impactos nas demonstrações financeiras como um todo (por exemplo, superavaliação ou subavaliação de receitas, despesas etc.)									
Se a resposta for "não", as distorções são relevantes pela natureza (informar, com justificativas, se as distorções são, pela natureza, relevantes e se elas têm impactos na apresentação das demonstrações financeiras).									

**Orientações para elaboração do PTA 7.1. Avaliação do efeito de distorções não corrigidas nas Demonstrações Financeiras**

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste papel de trabalho de auditoria é registar a avaliação do efeito de distorções relevantes não corrigidas nas demonstrações financeiras, que se tornarão a base para a opinião do relatório do auditor.
<b>ISSA/Is aplicáveis</b>	ISSAI 2450 e ISSAI 2500
<b>Orientações</b>	<p>Observações de auditoria são as exceções que o auditor observou ao executar os procedimentos de testes de controlo e os procedimentos substantivos de auditoria. As observações a serem registadas neste papel de trabalho de auditoria serão extraídas da fase de execução da auditoria, especificamente da seção sobre conclusão geral da execução dos procedimentos de testes de controlos (PTA 6.1) e conclusão geral da execução dos procedimentos de testes substantivos de auditoria, registados pelo auditor.</p> <p>O auditor deve determinar se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto. Ao fazer essa determinação, o auditor deve considerar (a) o tamanho e a natureza das distorções, tanto em relação a classes específicas de transações, saldos contabilísticos ou divulgações e às demonstrações financeiras como um todo, quanto em relação às circunstâncias específicas de sua ocorrência; e (b) o efeito de distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes de transações, saldos contabilísticos ou divulgações relevantes e às demonstrações financeiras como um todo.</p> <p><b>Coluna 2</b> Nesta coluna o auditor pode registar a área de auditoria relacionada (classes de transações ou saldos contabilísticos relevantes).</p> <p><b>Coluna 3</b> Nesta coluna, a equipa de auditoria pode categorizar se as distorções/observações identificadas resultaram de erro, deficiências de controlo, deficiências de divulgação ou de quaisquer outros assuntos. Essa categorização ajudará a equipa de auditoria a avaliar o efeito da distorção.</p> <p><b>Coluna 4</b> Nesta coluna, a equipa pode registar a essência da observação.</p> <p><b>Coluna 5</b> Nesta coluna, registar, em relação a cada observação de auditoria, o valor envolvido que, se não resolvido, pode ter impacto nas demonstrações financeiras, independentemente de ser relevante ou não.</p> <p><b>Coluna 6</b> Nesta coluna, o auditor pode registar a referência do papel de trabalho de auditoria a seção da qual uma particular observação foi extraída (deve ser referenciada a seção de conclusão geral dos procedimentos de testes de controlos e dos procedimentos de testes substantivos).</p> <p><b>Coluna 7</b> O nome do auditor que executou os testes de controlo ou os testes substantivos e que observou as distorções e redigiu a observação de auditoria pode ser registado aqui, para facilitar o acompanhamento e o tratamento do assunto até que seja resolvido.</p> <p><b>Coluna 8</b> O resumo ou essência da resposta da administração à observação de auditoria pode ser registado nesta coluna.</p> <p><b>Coluna 9</b> Após discussão com a administração, durante a auditoria ou na reunião de encerramento da auditoria, algumas observações podem ou não ser resolvidas. O <i>status</i> pode ser registado nesta coluna.</p> <p><b>Coluna 10</b> Nesta coluna, o auditor pode registar o número de referência de cada observação de auditoria, independentemente de ter sido resolvida.</p>
<b>Registo da evidência de elaboração e revisão</b>	<p>A tabela indicando o nome da pessoa que elaborou e finalizou este papel de trabalho e de quem o revisou deve ser preenchida no final. O elaborador pode ser o coordenador/líder ou um dos membros da equipa de auditoria, e o documento deverá ser assinado por quem o elaborou.</p> <p>O revisor, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipa foi adequadamente revisto.</p>

PTA 7.2: Procedimentos analíticos realizados na fase de finalização e revisão

<b>Nome da entidade</b>	XYZ
<b>Período de auditoria</b>	De 01.01.20XX a 31.12.20XX

Elaborado por		Assinatura	Revisto e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

A equipa de auditoria pode usar as linhas de itens apresentados nas demonstrações financeiras da entidade

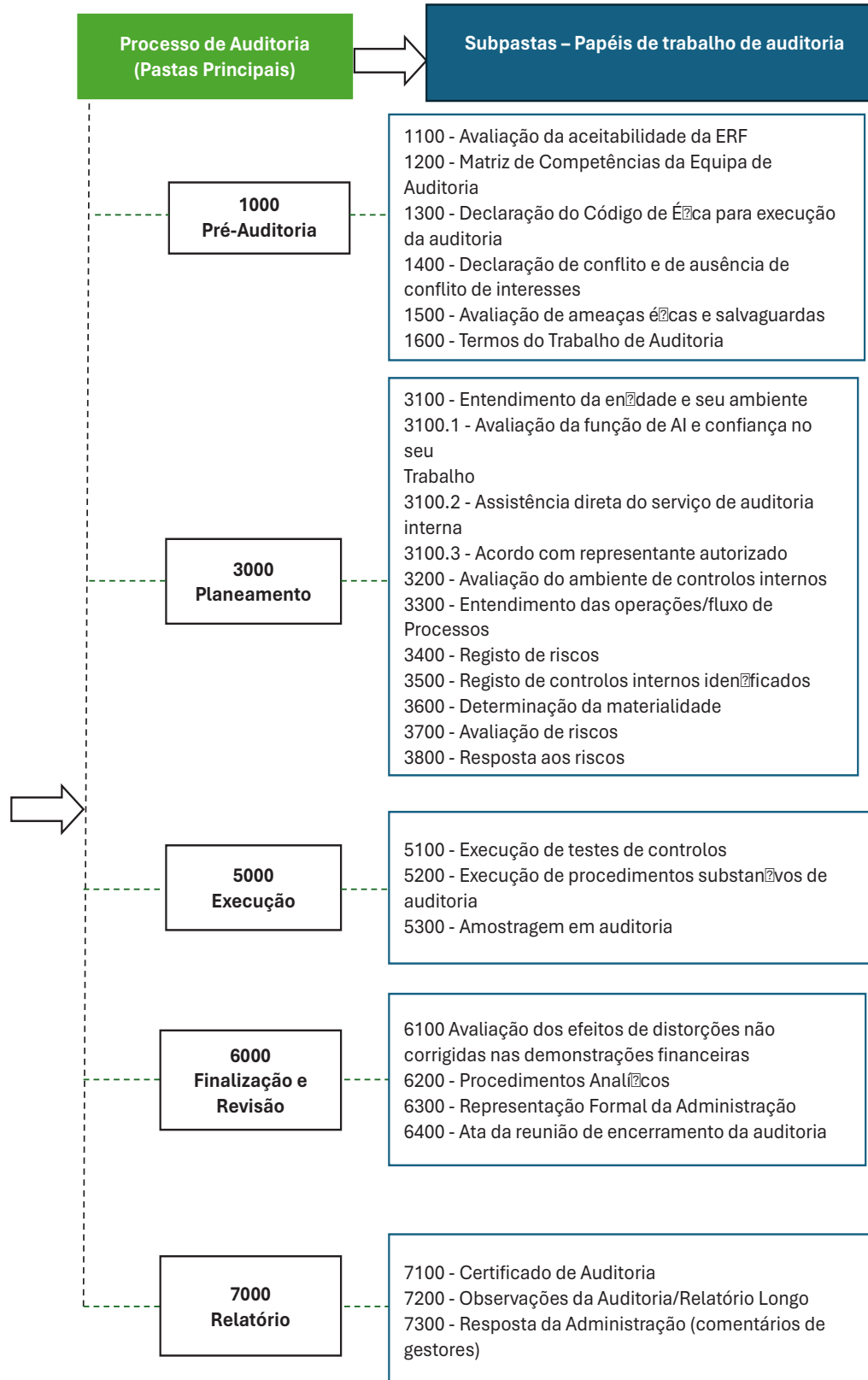
1	2	3	4	5	6
Classes de transações/saldos contabilísticos	Valores nas demonstrações financeiras preliminares apresentadas ao auditor pela administração	Erros observados nas demonstrações financeiras preliminares	Valores nas demonstrações financeiras finais apresentadas aos auditores na conclusão da auditoria	Diferença entre os valores nas demonstrações financeiras preliminares e nas demonstrações financeiras finais	Correção de erros pela administração

Conclusão geral sobre os procedimentos analíticos realizados na fase de conclusão e revisão da auditoria:

**Orientações para elaboração do PTA 7.2. Procedimentos analíticos realizados na fase de conclusão e revisão**

<b>Objetivo geral de elaboração do papel de trabalho</b>	O objetivo geral deste papel de trabalho de auditoria é registar os procedimentos analíticos realizados na fase de conclusão e revisão da auditoria.
<b>ISSAIs aplicáveis</b>	ISSAI 2500 e ISSAI 2520
<b>Orientações</b>	Ao auditar as demonstrações financeiras, o auditor, no momento do planeamento da auditoria, obtém demonstrações financeiras preliminares da entidade, e os procedimentos de auditoria são planeados e executados de acordo com essa versão preliminar. Espera-se que a administração faça correções nos livros contabilísticos e, conseqüentemente, nas demonstrações financeiras, com base em quaisquer erros e omissões apontados pelos auditores. A administração deve então submeter a versão final das demonstrações financeiras aos auditores, normalmente na fase de conclusão e revisão da auditoria, após fazer as correções dos erros e omissões. O auditor então executa procedimentos analíticos nesta versão final das demonstrações financeiras.
	<b>Coluna 1</b> Nesta coluna, registar as classes de transações e os saldos contabilísticos, podendo-se usar o nível de apresentação das linhas de itens nas demonstrações financeiras.
	<b>Coluna 2</b> Registar, nesta coluna, os valores refletidos nas demonstrações financeiras preliminares, de acordo com as classes de transações e saldos contabilísticos.
	<b>Coluna 3</b> Nesta coluna, o auditor pode registar os erros observados nas demonstrações financeiras preliminares ao realizar os procedimentos de auditoria planeados.
	<b>Coluna 4</b> Replicar os valores das demonstrações financeiras finais apresentadas à equipa de auditoria, elaboradas pela administração.
	<b>Coluna 5</b> Comparar os valores das demonstrações financeiras finais com os correspondentes valores das demonstrações financeiras preliminares e registar quaisquer diferenças nesta coluna.
	<b>Coluna 6</b> Nesta coluna, o auditor pode registar qualquer correção feita nas demonstrações financeiras pela administração.
<b>Conclusão geral</b>	O auditor precisa apresentar uma conclusão geral sobre os procedimentos analíticos realizados na conclusão da auditoria. O objetivo dos procedimentos analíticos próximos ao final da auditoria é auxiliar o auditor a formar uma conclusão geral sobre a consistência das demonstrações financeiras com o entendimento do auditor sobre a entidade. Isso também pode ajudar o auditor a identificar riscos de distorções relevantes anteriormente não reconhecidos. Isso pode ser feito em forma de narrativa, destacando o trabalho realizado pelo auditor e a conclusão alcançada após a finalização do trabalho.
<b>Registo da evidência de elaboração e revisão</b>	A tabela indicando o nome da pessoa que elaborou e finalizou este papel de trabalho e de quem o revisou deve ser preenchida no final. O elaborador pode ser o coordenador/líder ou um dos membros da equipa de auditoria, e o documento deverá ser assinado por quem o elaborou. O revisor, geralmente o supervisor do trabalho de auditoria, deve assinar este documento para garantir que o trabalho realizado pela equipa foi adequadamente revisto.

PTA 7.3. Documentação dos Papéis de Trabalho de Auditoria



**Nota:** Este é um formato sugerido para a estruturação e organização papéis de trabalho de auditoria eletrônicos, que facilitaria o processo de arquivamento, revisão e recuperação sistemáticos.

**Apêndice 8.1. Relatório do Auditor sobre Demonstrações Financeiras de Entidade Governamental elaboradas de acordo com uma Estrutura de Apresentação Adequada (ISSAI 2700)**

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, as seguintes circunstâncias são assumidas:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade governamental usando uma estrutura de apresentação adequada. Não se trata de uma auditoria de demonstrações financeiras consolidadas do governo (isto é, a *ISSAI 2600* não se aplica).
- As demonstrações financeiras foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com as *IPSAS* (uma estrutura de propósito geral).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades da administração pelas demonstrações financeiras, previstas na *ISSAI 2210*.
- O auditor concluiu que uma opinião não modificada (isto é, “limpa”) é apropriada, com base na evidência de auditoria obtida.
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são aqueles da jurisdição de um auditor do setor público.
- Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor do setor público concluiu que não há incerteza relevante relacionada a eventos ou a condições que possam levantar dúvidas significativas sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a *ISSAI 2570* (Revista).
- Os principais assuntos de auditoria foram comunicados, de acordo com a *ISSAI 2701*.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do relatório do auditor e não identificou distorções relevantes nessas outras informações.
- Os responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras diferem dos responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras (*a ser adaptado conforme o caso*).
- Além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relatório exigidas pela legislação local.

**Observação:** Quando demonstrações financeiras comparativas são apresentadas, a opinião do auditor deve referir-se a cada período para o qual as demonstrações financeiras são apresentadas (por exemplo, a referência deve ser ...31 de dezembro de 20X1 e 20X0...).

## Relatório do Auditor Independente

Ao Ministro/Secretário/Diretor do Ministério/Departamento ABC [ou outro destinatário apropriado]

### Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras<sup>20</sup>

#### Opinião

Examinamos as demonstrações financeiras do Ministério ABC (o Ministério), que compreendem o Balanço Patrimonial em 31 de dezembro de 20X1, a Demonstração de Resultado Patrimonial, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa para o exercício findo nesta data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábilísticas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras acima referidas apresentam adequadamente (*ou apresentam uma visão verdadeira e justa*), em todos os aspetos relevantes, a(da) posição patrimonial e financeira do Ministério em 31 de dezembro de 20X1, o(de) seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa para o exercício findo nesta data, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

#### Base para a Opinião

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controlo (ISSAIs). Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras”. Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [*jurisdição*], que são relevantes para nossa auditoria das demonstrações financeiras, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

#### Principais Assuntos de Auditoria

Principais assuntos de auditoria são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram as mais significativas em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações financeiras como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações financeiras e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos.

[*Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria, de acordo com a ISSAI 2701.*]

#### Outras informações [ou outro título, se apropriado, como “Informações que acompanham as demonstrações financeiras e o relatório do auditor sobre elas”]

[*Relatar de acordo com os requisitos de relatórios da ISSAI 2720 (Revista) — ver Ilustração 1 no Apêndice 2 da ISSAI 2720 (Revista).*]

#### Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações financeiras<sup>21</sup>

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras de acordo com as IPSAS<sup>22</sup> e pelos controlos internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações financeiras, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de o Ministério continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade

<sup>20</sup> O subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” não for aplicável.

<sup>21</sup> Nos exemplos de relatórios do auditor, os termos administração e responsáveis pela governança podem precisar ser substituídos por outro termo que seja apropriado no contexto do marco legal da jurisdição específica.

<sup>22</sup> Quando a responsabilidade da administração for a elaboração de demonstrações financeiras que forneçam uma visão verdadeira e justa, a redação pode ser: “A administração é responsável pela elaboração de demonstrações financeiras que apresentem uma visão verdadeira e justa, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, e para tal ...”

operacional e o uso dessa base contabilístico na elaboração das demonstrações financeiras. *(Somente se relevante para uma auditoria de ministério governamental).*

Os responsáveis pela governança do Ministério são aqueles com responsabilidade de supervisionar o processo de elaboração das suas demonstrações financeiras.

### **Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras**

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que todas as auditorias conduzidas de acordo com as *ISSA/Is* sempre irão detetar eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, puderem influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações financeiras.

O parágrafo 41(b) da *ISSA/* explica que o material sombreado abaixo pode ser incluído em um apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) explica, que, nos casos em que leis, regulamentos ou normas nacionais de auditoria permitirem expressamente é possível fazer referência a um *site* de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de incluir tal material no relatório do auditor, desde que a descrição no *site* aborde e não seja inconsistente com a descrição das responsabilidades do auditor abaixo.

Como parte de uma auditoria realizada de acordo com as *ISSA/Is*, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras, independentemente se causada por fraude ou erro, planeamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controlos internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.

Obtemos entendimento dos controlos internos relevantes para a auditoria para planearmos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Entidade<sup>23</sup>.

Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas utilizadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pela administração.

Concluimos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contabilidade de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe uma incerteza significativa em relação a eventos ou condições que possa causar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da Entidade. Se concluirmos que existe incerteza significativa devemos chamar a atenção em nosso relatório de auditoria para as respetivas divulgações nas demonstrações financeiras ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data do nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Entidade a não mais se manter em continuidade operacional. *(adaptar conforme o caso — o conceito de continuidade operacional pode não ser relevante para a auditoria de um ministério. O parágrafo A2 da ISSA/ 2570 sobre considerações específicas para entidades do setor público afirma que o risco de continuidade operacional pode surgir, entre outras coisas, de situações em que entidades do setor público operem com fins lucrativos, em que o apoio do governo possa ser reduzido ou retirado, ou em caso da privatização).*

<sup>23</sup> Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controlos internos em conjunto com a auditoria das demonstrações financeiras.

Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras, inclusive as divulgações e se as demonstrações financeiras representam as correspondentes transações e os eventos subjacentes de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspetos, do alcance planeado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controlos internos que identificamos durante nossos trabalhos.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respetivas salvaguardas.

Dos assuntos que foram objeto de comunicação com os responsáveis pela governança, determinamos aqueles que foram considerados como os mais significativos na auditoria das demonstrações financeiras do exercício corrente e que, dessa maneira, constituem os principais assuntos de auditoria. Descrevemos esses assuntos em nosso relatório de auditoria, a menos que lei ou regulamento tenha proibido divulgação pública do assunto, ou quando, em circunstâncias extremamente raras, determinarmos que o assunto não deve ser comunicado em nosso relatório porque as consequências adversas de tal comunicação podem, dentro de uma perspectiva razoável, superar os benefícios da comunicação para o interesse público.

#### **Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulatórios**

*[A forma e o conteúdo desta seção do relatório do auditor podem variar dependendo da natureza das outras responsabilidades de relatório do auditor previstas em leis ou regulamentos locais, complementares à sua responsabilidade de acordo com as ISSAIs. Essas outras responsabilidades exigidas por leis ou regulamentos (denominadas “outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor”) devem ser abordadas nesta seção, salvo se essas outras responsabilidades tratarem dos mesmos tópicos apresentados na seção de responsabilidades de relatórios exigidas pelas ISSAIs. Relatos sobre outras responsabilidades relativas à emissão de relatórios que abordem os mesmos tópicos exigidos pelas ISSAIs podem ser combinados (isto é, incluídos na mesma seção que os respectivos elementos de relatório exigidos pelas ISSAIs, sob subtítulos apropriados, desde que a redação do relatório diferencie claramente essas outras responsabilidades daquelas relativas à emissão de relatórios daquelas exigidas pelas ISSAIs, quando tal diferença existir. Se o relatório do auditor contém esta seção separada sobre outros requisitos legais e regulatórios, é necessário incluir o subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras”, como indicado neste exemplo,*

O supervisor da auditoria (equivalente ao sócio do trabalho no setor privado — a designação pode diferir em diferentes jurisdições) na auditoria que resultou neste relatório do auditor independente é

[nome].

[Assinado em nome da Instituição Superior de Controlo (ISC), o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado para cada jurisdição]

[Endereço da ISC] [Data]

**Apêndice 8.2. Relatório do Auditor sobre Demonstrações financeiras de Entidade Governamental elaboradas de acordo com uma Estrutura de Conformidade (ISSAI 2700)**

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, as seguintes circunstâncias são assumidas:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade governamental usando uma estrutura de conformidade. Não se trata de uma auditoria de demonstrações financeiras consolidadas do governo (isto é, a ISSAI 2600 não se aplica).
- As demonstrações financeiras foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com a ERF (Lei XYZ) da Jurisdição X (ou seja, uma ERF que abrange leis ou regulamentos, formulada para atender às necessidades comuns de informação financeira de uma vasta gama de usuários, mas que não é uma estrutura de apresentação adequada).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades da administração pelas demonstrações financeiras, previstas na ISSAI 2210.
- O auditor concluiu que uma opinião não modificada (isto é, “limpa”) é apropriada, com base na evidência de auditoria obtida.
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são aqueles da jurisdição de um auditor do setor público.
- Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor do setor público concluiu que não há incerteza relevante relacionada a eventos ou a condições que possam levantar dúvidas significativas sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a ISSAI 2570 (Revista).
- O auditor não é requerido, e não decidiu de outra forma, comunicar os principais assuntos de auditoria, de acordo com a ISSAI 2701.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do relatório do auditor e não identificou distorções relevantes nessas outras informações.
- Os responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras diferem dos responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras (*a ser adaptado conforme o caso*).
- O auditor não tem outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor determinadas pela legislação local.

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Ao Ministro/Secretário/Diretor do Ministério/Departamento ABC [ou outro destinatário apropriado]

### Opinião

Examinamos as demonstrações financeiras do Ministério ABC (o Ministério), que compreendem a Demonstração de Recebimentos e Pagamentos e a Demonstração de Despesas do ano findo em 31 de dezembro de 20X1, bem como anexos das demonstrações financeiras, incluindo o resumo das principais políticas contabilísticas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras acima referidas foram elaboradas, em todos os aspetos relevantes, de acordo com a Lei XYZ de Jurisdição X.

### Base para a Opinião

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controlo (ISSAIs). Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras”. Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [jurisdição], que são relevantes para nossa auditoria das demonstrações financeiras, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

### Outras informações [ou outro título, se apropriado, como “Informações que acompanham as demonstrações financeiras e o relatório do auditor sobre elas”]

[Relatar de acordo com os requisitos de relatórios da ISSAI 2720 Revista) — ver Ilustração 1 no Apêndice 2 da ISSAI 2720 (Revista).]

### Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações financeiras<sup>24</sup>

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras de a Lei XYZ da Jurisdição X<sup>25</sup> e pelos controlos internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações financeiras, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de o Ministério continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contabilístico na elaboração das demonstrações financeiras. *(Somente se relevante para uma auditoria de ministério governamental).*

Os responsáveis pela governança do Ministério são aqueles com responsabilidade de supervisionar o processo de elaboração das suas demonstrações financeiras.

### Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que todas as auditorias conduzidas de acordo com as ISSAIs sempre irão detetar eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, puderem influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações financeiras.

---

<sup>24</sup> Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do marco legal da jurisdição específica.

<sup>25</sup> Quando a responsabilidade da administração for a elaboração de demonstrações financeiras que forneçam uma visão verdadeira e justa, a redação pode ser: “A administração é responsável pela elaboração de demonstrações financeiras que apresentem uma visão verdadeira e justa, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, e para tal ...”

O parágrafo 41(b) da ISSAI explica que o material sombreado abaixo pode ser incluído em um apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) explica, que, nos casos em que leis, regulamentos ou normas nacionais de auditoria permitirem expressamente é possível fazer referência a um *site* de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de incluir tal material no relatório do auditor, desde que a descrição no *site* aborde e não seja inconsistente com a descrição das responsabilidades do auditor abaixo.

Como parte de uma auditoria realizada de acordo com as ISSAIs, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras, independentemente se causada por fraude ou erro, planeamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controlos internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
- Obtemos entendimento dos controlos internos relevantes para a auditoria para planearmos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Entidade<sup>26</sup>.
- Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas utilizadas.
- Concluimos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contabilístico de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe uma incerteza significativa em relação a eventos ou condições que possa causar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da Entidade. Se concluirmos que existe incerteza significativa devemos chamar a atenção em nosso relatório de auditoria para as respetivas divulgações nas demonstrações financeiras ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data do nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Entidade a não mais se manter em continuidade operacional. [\(adaptar conforme o caso — o conceito de continuidade operacional pode não ser relevante para a auditoria de um ministério. O parágrafo A2 da ISSAI 2570 sobre considerações específicas para entidades do setor público afirma que o risco de continuidade operacional pode surgir, entre outras coisas, de situações em que entidades do setor público operem com fins lucrativos, em que o apoio do governo possa ser reduzido ou retirado, ou em caso da privatização\).](#)
- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras, inclusive as divulgações e se as demonstrações financeiras representam as correspondentes transações e os eventos subjacentes de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspetos, do alcance planeado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controlos internos que identificamos durante nossos trabalhos.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respetivas salvaguardas.

[Assinado em nome da Instituição Superior de Controlo (ISC), o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado para cada jurisdição]

[Endereço da ISC] [Data]

<sup>26</sup> Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controlos internos em conjunto com a auditoria das demonstrações financeiras.

**Apêndice 8.3. Opinião com Reserva devido a distorção relevante nas Demonstrações financeiras de Entidade Governamental elaboradas de acordo com uma Estrutura de Apresentação Adequada de Propósito Geral (ISSAI 2705)**

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, as seguintes circunstâncias são assumidas:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade governamental usando uma estrutura de apresentação adequada. Não se trata de uma auditoria de demonstrações financeiras consolidadas do governo (isto é, a ISSAI 2600 não se aplica).
- As demonstrações financeiras foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com as *IPSAS* (uma estrutura de propósito geral).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades da administração pelas demonstrações financeiras, previstas na *ISSAI 2210*.
- O valor contabilístico dos edifícios e das despesas de depreciação estão distorcidos. As distorções foram consideradas relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações financeiras (ou seja, uma opinião com “reserva” é apropriada).
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são aqueles da jurisdição de um auditor do setor público.
- Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor do setor público concluiu que não há incerteza relevante relacionada a eventos ou a condições que possam levantar dúvidas significativas sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a *ISSAI 2570* (Revista).
- Os principais assuntos de auditoria foram comunicados, de acordo com a *ISSAI 2701*.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do relatório do auditor e não identificou distorções relevantes nessas outras informações.
- Os responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras diferem dos responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras.
- Além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relatório exigidas pela legislação local.

**Observação:** Quando demonstrações financeiras comparativas são apresentadas, a opinião do auditor deve referir-se a cada período para o qual as demonstrações financeiras são apresentadas (por exemplo, a referência deve ser ... 31 de dezembro de 20X1 e 20X0...).

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Ao Ministro/Secretário/Diretor do Ministério/Departamento ABC [ou outro destinatário apropriado]

### **Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras<sup>27</sup>**

#### **Opinião com Reserva**

Examinamos as demonstrações financeiras do Ministério ABC (o Ministério), que compreendem o Balanço Patrimonial em 31 de dezembro de 20X1, a Demonstração de Resultado Patrimonial, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa para o exercício findo nesta data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábilísticas.

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito na seção a seguir “Base para a Opinião com reserva”, as demonstrações financeiras acima referidas apresentam adequadamente (*ou apresentam uma visão verdadeira e justa*), em todos os aspectos relevantes, a(da) posição patrimonial e financeira do Ministério em 31 de dezembro de 20X1, o(de) seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa para o exercício findo nesta data, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

#### **Base para a Opinião com Reserva**

Os edifícios do Ministério são depreciados ao longo da vida útil usando o método linear. No entanto, todas as partes dos edifícios (isto é, telhados, janelas e portas, pavimentos, paredes de tijolo etc.), que têm custos significativos em comparação com os custos totais dos edifícios, foram depreciadas em conjunto, em vez de separadamente, o que constitui um desvio da IPSAS 17. Os outros componentes significativos do edifício, tendo sido depreciados usando uma vida útil mais longa do edifício, resultaram em superavaliação do valor contábilístico do ativo imobilizado e do patrimônio líquido no montante de xxx, e subavaliação da despesa de depreciação no montante de xxx.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle (ISSAIs). Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras”. Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [*jurisdição*], que são relevantes para nossa auditoria das demonstrações financeiras, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

#### **Principais Assuntos de Auditoria**

Principais assuntos de auditoria são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram as mais significativas em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações financeiras como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações financeiras e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos. Além do assunto descrito na seção “Base para Opinião com Reserva”, determinamos que os assuntos abaixo são os principais assuntos de auditoria a serem comunicadas em nosso relatório.

[*Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria, de acordo com a ISSAI 2701.*]

#### **Outras informações [ou outro título, se apropriado, como "Informações que acompanham as demonstrações financeiras e o relatório do auditor sobre elas"]**

[*Relatar de acordo com os requisitos de relatórios da ISSAI 2720 Revista*] — ver Ilustração 1 no Apêndice 2 da ISSAI 2720 (Revista).]

---

<sup>27</sup> O subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” não for aplicável.

### **Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações financeiras<sup>28</sup>**

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras de acordo com as IPSAS<sup>29</sup> e pelos controlos internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações financeiras, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de o Ministério continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contabilístico na elaboração das demonstrações financeiras. *(Somente se relevante para uma auditoria de ministério governamental).*

Os responsáveis pela governança do Ministério são aqueles com responsabilidade de supervisionar o processo de elaboração das suas demonstrações financeiras.

### **Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras**

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que todas as auditorias conduzidas de acordo com as ISSAIs sempre irão detetar eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, puderem influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações financeiras.

O parágrafo 41(b) da *ISSAI* explica que o material sombreado abaixo pode ser incluído em um apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) explica, que, nos casos em que leis, regulamentos ou normas nacionais de auditoria permitirem expressamente é possível fazer referência a um *site* de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de incluir tal material no relatório do auditor, desde que a descrição no *site* aborde e não seja inconsistente com a descrição das responsabilidades do auditor abaixo.

Como parte de uma auditoria realizada de acordo com as *ISSAIs*, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras, independentemente se causada por fraude ou erro, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controlos internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
- Obtemos entendimento dos controlos internos relevantes para a auditoria para planearmos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Entidade<sup>30</sup>.
- Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas utilizadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pela administração.
- Concluimos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contabilístico de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe uma incerteza significativa em relação a eventos ou condições que possa causar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da Entidade. Se concluirmos que existe incerteza significativa devemos chamar a atenção em nosso relatório de auditoria para as respetivas divulgações nas demonstrações financeiras ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a

<sup>28</sup> Nos exemplos de relatórios do auditor, os termos administração e responsáveis pela governança podem precisar ser substituídos por outro termo que seja apropriado no contexto do marco legal da jurisdição específica.

<sup>29</sup> Quando a responsabilidade da administração for a elaboração de demonstrações financeiras que forneçam uma visão verdadeira e justa, a redação pode ser: "A administração é responsável pela elaboração de demonstrações financeiras que apresentem uma visão verdadeira e justa, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, e para tal ..."

<sup>30</sup> Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controlos internos em conjunto com a auditoria das demonstrações financeiras.

data do nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Entidade a não mais se manter em continuidade operacional. *(adaptar conforme o caso — o conceito de continuidade operacional pode não ser relevante para a auditoria de um ministério. O parágrafo A2 da ISSAI 2570 sobre considerações específicas para entidades do setor público afirma que o risco de continuidade operacional pode surgir, entre outras coisas, de situações em que entidades do setor público operem com fins lucrativos, em que o apoio do governo possa ser reduzido ou retirado, ou em caso da privatização).*

- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras, inclusive as divulgações e se as demonstrações financeiras representam as correspondentes transações e os eventos subjacentes de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspetos, do alcance planeado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controlos internos que identificamos durante nossos trabalhos.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respetivas salvaguardas.

Dos assuntos que foram objeto de comunicação com os responsáveis pela governança, determinamos aqueles que foram considerados como os mais significativos na auditoria das demonstrações financeiras do exercício corrente e que, dessa maneira, constituem os principais assuntos de auditoria. Descrevemos esses assuntos em nosso relatório de auditoria, a menos que lei ou regulamento tenha proibido divulgação pública do assunto, ou quando, em circunstâncias extremamente raras, determinarmos que o assunto não deve ser comunicado em nosso relatório porque as consequências adversas de tal comunicação podem, dentro de uma perspectiva razoável, superar os benefícios da comunicação para o interesse público.

#### **Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulatórios**

*[A forma e o conteúdo desta seção do relatório do auditor podem variar dependendo da natureza das outras responsabilidades de relatório do auditor previstas em leis ou regulamentos locais, complementares à sua responsabilidade de acordo com as ISSAIs. Essas outras responsabilidades exigidas por leis ou regulamentos (denominadas “outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor”) devem ser abordadas nesta seção, salvo se essas outras responsabilidades tratarem dos mesmos tópicos apresentados na seção de responsabilidades de relatórios exigidas pelas ISSAIs. Relatos sobre outras responsabilidades relativas à emissão de relatórios que abordem os mesmos tópicos exigidos pelas ISSAIs podem ser combinados (isto é, incluídos na mesma seção que os respectivos elementos de relatório exigidos pelas ISSAIs, sob subtítulos apropriados, desde que a redação do relatório diferencie claramente essas outras responsabilidades daquelas relativas à emissão de relatórios daquelas exigidas pelas ISSAIs, quando tal diferença existir. Se o relatório do auditor contém esta seção separada sobre outros requisitos legais e regulatórios, é necessário incluir o subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras”, como indicado neste exemplo,*

O supervisor da auditoria *(equivalente ao sócio do trabalho no setor privado — a designação pode diferir em diferentes jurisdições)* na auditoria que resultou neste relatório do auditor independente é

[nome].

[Assinado em nome da Instituição Superior de Controlo (ISC), o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado para cada jurisdição]

[Endereço da ISC] [Data]

**Apêndice 8.4. Opinião com Reserva devido a distorção relevante nas Demonstrações financeiras de Entidade Governamental elaboradas de acordo com uma Estrutura de Conformidade de Propósito Geral (ISSAI 2705)**

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, as seguintes circunstâncias são assumidas:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade governamental usando uma estrutura de conformidade. Não se trata de uma auditoria de demonstrações financeiras consolidadas do governo (isto é, a *ISSAI 2600* não se aplica).
- As demonstrações financeiras foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com a ERF (Lei XYZ) da Jurisdição X (ou seja, uma ERF que abrange leis ou regulamentos, formulada para atender às necessidades comuns de informação financeira de uma vasta gama de usuários, mas que não é uma estrutura de apresentação adequada).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades da administração pelas demonstrações financeiras, previstas na *ISSAI 2210*.
- As despesas estão distorcidas. As distorções foram consideradas relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações financeiras (ou seja, uma opinião com “Reserva”) é apropriada).
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são aqueles da jurisdição de um auditor do setor público.
- Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor do setor público concluiu que não há incerteza relevante relacionada a eventos ou a condições que possam levantar dúvidas significativas sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a *ISSAI 2570* (Revista).
- O auditor não é requerido, e não decidiu de outra forma, comunicar os principais assuntos de auditoria, de acordo com a *ISSAI 2701*.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do relatório do auditor e não identificou distorções relevantes nessas outras informações.
- Os responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras diferem dos responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras.
- O auditor não tem outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor determinadas pela legislação nacional.

## Relatório do Auditor Independente

Ao Ministro/Secretário/Diretor do Ministério/Departamento ABC [ou outro destinatário apropriado]

### Opinião com Reserva

Examinamos as demonstrações financeiras do Ministério ABC (o Ministério), que compreendem a Demonstração de Recebimentos e Pagamentos e a Demonstração de Despesas do ano findo em 31 de dezembro de 20X1, bem como anexos das demonstrações financeiras, incluindo o resumo das principais políticas contabilísticas.

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito na seção a seguir “Base para Opinião com Reserva”, as demonstrações financeiras acima referidas foram elaboradas, em todos os aspetos relevantes, de acordo com a Lei XYZ de Jurisdição X.

### Base para a Opinião com Reserva

O fornecedor foi pago o valor excedente de xxx em comparação com o preço cotado para o fornecimento de equipamentos de escritório, que foram adquiridos por meio de processo de licitação. Isto resultou numa superavaliação de despesas em xxx, com conseqüente efeito no saldo de caixa/banco na mesma medida.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controlo (ISSAIs). Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras”. Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [jurisdição], que são relevantes para nossa auditoria das demonstrações financeiras, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

### Outras informações [ou outro título, se apropriado, como “Informações que acompanham as demonstrações financeiras e o relatório do auditor sobre elas”]

[Relatar de acordo com os requisitos de relatórios da ISSAI 2720 (Revista) — ver Ilustração 1 no Apêndice 2 da ISSAI 2720 (Revista).]

### Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações financeiras<sup>31</sup>

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras de a Lei XYZ da Jurisdição X<sup>32</sup> e pelos controlos internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações financeiras, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de o Ministério continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contabilístico na elaboração das demonstrações financeiras. *(Somente se relevante para uma auditoria de ministério governamental).*

Os responsáveis pela governança do Ministério são aqueles com responsabilidade de supervisionar o processo de elaboração das suas demonstrações financeiras.

### Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que todas as auditorias conduzidas de acordo com as ISSAIs sempre irão detetar eventuais distorções relevantes existentes. As

<sup>31</sup> Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do marco legal da jurisdição específica.

<sup>32</sup> Quando a responsabilidade da administração for a elaboração de demonstrações financeiras que forneçam uma visão verdadeira e justa, a redação pode ser: “A administração é responsável pela elaboração de demonstrações financeiras que apresentem uma visão verdadeira e justa, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, e para tal ...”

distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, puderem influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações financeiras.

O parágrafo 41(b) da *ISSAI* explica que o material sombreado abaixo pode ser incluído em um apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) explica, que, nos casos em que leis, regulamentos ou normas nacionais de auditoria permitirem expressamente é possível fazer referência a um *site* de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de incluir tal material no relatório do auditor, desde que a descrição no *site* aborde e não seja inconsistente com a descrição das responsabilidades do auditor abaixo.

Como parte de uma auditoria realizada de acordo com as *ISSAIs*, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras, independentemente se causada por fraude ou erro, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controlos internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
- Obtemos entendimento dos controlos internos relevantes para a auditoria para planejarmos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Entidade<sup>33</sup>.
- Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas utilizadas.
- Concluimos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contabilístico de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe uma incerteza significativa em relação a eventos ou condições que possa causar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da Entidade. Se concluirmos que existe incerteza significativa devemos chamar a atenção em nosso relatório de auditoria para as respetivas divulgações nas demonstrações financeiras ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data do nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Entidade a não mais se manter em continuidade operacional. [\(adaptar conforme o caso — o conceito de continuidade operacional pode não ser relevante para a auditoria de um ministério. O parágrafo A2 da \*ISSAI\* 2570 sobre considerações específicas para entidades do setor público afirma que o risco de continuidade operacional pode surgir, entre outras coisas, de situações em que entidades do setor público operem com fins lucrativos, em que o apoio do governo possa ser reduzido ou retirado, ou em caso da privatização\).](#)
- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras, inclusivo as divulgações e se as demonstrações financeiras representam as correspondentes transações e os eventos subjacentes de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspetos, do alcance planeado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusivo as eventuais deficiências significativas nos controlos internos que identificamos durante nossos trabalhos.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respetivas salvaguardas.

[Assinado em nome da Instituição Superior de Controlo (ISC), o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado para cada jurisdição]

[Endereço da ISC] [Data]

<sup>33</sup> Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controlos internos em conjunto com a auditoria das demonstrações financeiras.

**Apêndice 8.5. Opinião com Reserva devido à impossibilidade de o auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre o reconhecimento do valor de um novo edifício de escritórios nos livros contabilísticos (ISSAI 2705)**

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, as seguintes circunstâncias são assumidas:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade governamental usando uma estrutura de apresentação adequada. Não se trata de uma auditoria de demonstrações financeiras consolidadas do governo (isto é, a ISSAI 2600 não se aplica).
- As demonstrações financeiras foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com as IPSAS (uma estrutura de propósito geral).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades da administração pelas demonstrações financeiras, previstas na ISSAI 2210.
- O auditor foi impossibilitado de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente em relação ao reconhecimento do valor do novo prédio de escritórios nos registos contabilísticos. Os possíveis efeitos do assunto em relação ao qual o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente são considerados relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações financeiras (ou seja, uma opinião com “reserva” é apropriada).
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são aqueles da jurisdição de um auditor do setor público.
- Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor do setor público concluiu que não há incerteza relevante relacionada a eventos ou a condições que possam levantar dúvidas significativas sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a ISSAI 2570 (Revista).
- Os principais assuntos de auditoria foram comunicados, de acordo com a ISSAI 2701.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do relatório do auditor e não identificou distorções relevantes nessas outras informações.
- Os responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras diferem dos responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras.
- Além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relatório exigidas pela legislação local.

**Observação:** Quando demonstrações financeiras comparativas são apresentadas, a opinião do auditor deve referir-se a cada período para o qual as demonstrações financeiras são apresentadas (por exemplo, a referência deve ser ...31 de dezembro de 20X1 e 20X0...).

## Relatório do Auditor Independente

Ao Ministro/Secretário/Diretor do Ministério/Departamento ABC [ou outro destinatário apropriado]

### Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras<sup>34</sup>

#### Opinião com Reserva

Examinamos as demonstrações financeiras do Ministério ABC (o Ministério), que compreendem o Balanço Patrimonial em 31 de dezembro de 20X1, a Demonstração de Resultado Patrimonial, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa para o exercício findo nesta data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábilísticas.

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito na seção a seguir “Base para Opinião com Reserva”, as demonstrações financeiras acima referidas apresentam adequadamente (*ou apresentam uma visão verdadeira e justa*), em todos os aspectos relevantes, a(da) posição patrimonial e financeira do Ministério em 31 de dezembro de 20X1, o(de) seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa para o exercício findo nesta data, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

#### Base para a Opinião com Reserva

O Ministério contratou a construção do seu novo edifício de escritórios, que foi concluída durante o ano de 20X1 e registrada nos livros contábilísticos em 1º de outubro de 20x1, seguindo o modelo de custos previsto na IPSAS 17. O edifício está contabilizado pelo valor de xxx no Balanço Patrimonial de 31 de dezembro de 20X1. Não conseguimos obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre o valor escriturado deste edifício em 31 de Dezembro de 20X1 e o consequente efeito na depreciação do ano porque nos foi negado o acesso à informação financeira, de gerenciamento e registro da construção. Consequentemente, não conseguimos determinar se quaisquer ajustes nesses valores eram necessários.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controlo (ISSAIs). Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras”. Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [*jurisdição*], que são relevantes para nossa auditoria das demonstrações financeiras, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

#### Principais Assuntos de Auditoria

Principais assuntos de auditoria são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram as mais significativas em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações financeiras como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações financeiras e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos. Além do assunto descrito na seção “Base para Opinião com Reserva”, determinamos que os assuntos abaixo são os principais assuntos de auditoria a serem comunicadas em nosso relatório.

[*Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria, de acordo com a ISSAI 2701.*]

#### Outras informações [ou outro título, se apropriado, como "Informações que acompanham as demonstrações financeiras e o relatório do auditor sobre elas"]

[*Relatar de acordo com os requisitos de relatórios da ISSAI 2720 (Revisada) — ver Ilustração 1 no Apêndice 2 da ISSAI 2720 (Revista).*]

---

<sup>34</sup> O subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” não for aplicável.

### **Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações financeiras<sup>35</sup>**

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras de acordo com as IPSAS<sup>36</sup> e pelos controlos internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações financeiras, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de o Ministério continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contabilístico na elaboração das demonstrações financeiras. *(Somente se relevante para uma auditoria de ministério governamental).*

Os responsáveis pela governança do Ministério são aqueles com responsabilidade de supervisionar o processo de elaboração das suas demonstrações financeiras.

### **Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras**

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que todas as auditorias conduzidas de acordo com as ISSAIs sempre irão detetar eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, puderem influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações financeiras.

O parágrafo 41(b) da ISSAI explica que o material sombreado abaixo pode ser incluído em um apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) explica, que, nos casos em que leis, regulamentos ou normas nacionais de auditoria permitirem expressamente é possível fazer referência a um *site* de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de incluir tal material no relatório do auditor, desde que a descrição no *site* aborde e não seja inconsistente com a descrição das responsabilidades do auditor abaixo.

Como parte de uma auditoria realizada de acordo com as ISSAIs, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras, independentemente se causada por fraude ou erro, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controlos internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
- Obtemos entendimento dos controlos internos relevantes para a auditoria para planeamos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Entidade<sup>37</sup>.
- Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas utilizadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pela administração.
- Concluimos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contabilístico de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe uma incerteza significativa em relação a eventos ou condições que possa causar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da Entidade. Se concluirmos que existe incerteza significativa devemos chamar a atenção em nosso relatório de auditoria para as respetivas divulgações nas

<sup>35</sup> Nos exemplos de relatórios do auditor, os termos administração e responsáveis pela governança podem precisar ser substituídos por outro termo que seja apropriado no contexto do marco legal da jurisdição específica.

<sup>36</sup> Quando a responsabilidade da administração for a elaboração de demonstrações financeiras que forneçam uma visão verdadeira e justa, a redação pode ser: "A administração é responsável pela elaboração de demonstrações financeiras que apresentem uma visão verdadeira e justa, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, e para tal ..."

<sup>37</sup> Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controlos internos em conjunto com a auditoria das demonstrações financeiras.

demonstrações financeiras ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data do nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Entidade a não mais se manter em continuidade operacional. [\(adaptar conforme o caso — o conceito de continuidade operacional pode não ser relevante para a auditoria de um ministério. O parágrafo A2 da ISSAI 2570 sobre considerações específicas para entidades do setor público afirma que o risco de continuidade operacional pode surgir, entre outras coisas, de situações em que entidades do setor público operem com fins lucrativos, em que o apoio do governo possa ser reduzido ou retirado, ou em caso da privatização\).](#)

- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras, inclusive as divulgações e se as demonstrações financeiras representam as correspondentes transações e os eventos subjacentes de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspetos, do alcance planeado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controlos internos que identificamos durante nossos trabalhos.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respetivas salvaguardas.

Dos assuntos que foram objeto de comunicação com os responsáveis pela governança, determinamos aqueles que foram considerados como os mais significativos na auditoria das demonstrações financeiras do exercício corrente e que, dessa maneira, constituem os principais assuntos de auditoria. Descrevemos esses assuntos em nosso relatório de auditoria, a menos que lei ou regulamento tenha proibido divulgação pública do assunto, ou quando, em circunstâncias extremamente raras, determinarmos que o assunto não deve ser comunicado em nosso relatório porque as consequências adversas de tal comunicação podem, dentro de uma perspectiva razoável, superar os benefícios da comunicação para o interesse público.

#### **Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulatórios**

[A forma e o conteúdo desta seção do relatório do auditor podem variar dependendo da natureza das outras responsabilidades de relatório do auditor previstas em leis ou regulamentos locais, complementares à sua responsabilidade de acordo com as *ISSAIs*. Essas outras responsabilidades exigidas por leis ou regulamentos (denominadas “outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor”) devem ser abordadas nesta seção, salvo se essas outras responsabilidades tratarem dos mesmos tópicos apresentados na seção de responsabilidades de relatórios exigidas pelas *ISSAIs*. Relatos sobre outras responsabilidades relativas à emissão de relatórios que abordem os mesmos tópicos exigidos pelas *ISSAIs* podem ser combinados (isto é, incluídos na mesma seção que os respectivos elementos de relatório exigidos pelas *ISSAIs*, sob subtítulos apropriados, desde que a redação do relatório diferencie claramente essas outras responsabilidades daquelas relativas à emissão de relatórios daquelas exigidas pelas *ISSAIs*, quando tal diferença existir. Se o relatório do auditor contém esta seção separada sobre outros requisitos legais e regulatórios, é necessário incluir o subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras”, como indicado neste exemplo.

O supervisor da auditoria (equivalente ao sócio do trabalho no setor privado — a designação pode diferir em diferentes jurisdições) na auditoria que resultou neste relatório do auditor independente é

[nome].

[Assinado em nome da Instituição Superior de Controlo (ISC), o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado para cada jurisdição]

[Endereço da ISC] [Data]

**Apêndice 8.6. Opinião Adversa devido a distorções nas Demonstrações financeiras de uma Entidade Governamental elaboradas de acordo com uma Estrutura de Apresentação Adequada de Propósito Geral (ISSAI 2705)**

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, as seguintes circunstâncias são assumidas:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade governamental usando uma estrutura de apresentação adequada. Não se trata de uma auditoria de demonstrações financeiras consolidadas do governo (isto é, a *ISSAI* 2600 não se aplica).
- As demonstrações financeiras foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com as *IPSAS* (uma estrutura de propósito geral).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades da administração pelas demonstrações financeiras, previstas na *ISSAI* 2210.
- As demonstrações financeiras contêm distorções relevantes devido a não reconhecimento de terrenos e edificações registados em nome da Entidade. Além de relevantes, as distorções foram também consideradas generalizadas nas demonstrações financeiras. Os efeitos das distorções nas demonstrações financeiras não foram determinados, porque não era praticável fazê-lo (ou seja, uma opinião “adversa” é apropriada).
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são aqueles da jurisdição de um auditor do setor público.
- Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor do setor público concluiu que não há incerteza relevante relacionada a eventos ou a condições que possam levantar dúvidas significativas sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a *ISSAI* 2570 (Revisada).
- Os principais assuntos de auditoria foram comunicados, de acordo com a *ISSAI* 2701.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do relatório do auditor e não identificou distorções relevantes nessas outras informações.
- Os responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras diferem dos responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras.
- Além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relatório exigidas pela legislação local.

**Observação:** Quando demonstrações financeiras comparativas são apresentadas, a opinião do auditor deve referir-se a cada período para o qual as demonstrações financeiras são apresentadas (por exemplo, a referência deve ser ...31 de dezembro de 20X1 e 20X0...).

## Relatório do Auditor Independente

Ao Ministro/Secretário/Diretor do Ministério/Departamento ABC [ou outro destinatário apropriado]

### Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras<sup>38</sup>

#### Opinião Adversa

Examinamos as demonstrações financeiras do Ministério ABC (o Ministério), que compreendem o Balanço Patrimonial em 31 de dezembro de 20X1, a Demonstração de Resultado Patrimonial, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa para o exercício findo nesta data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábilísticas.

Em nossa opinião, devido a importância do assunto discutido na seção a seguir “Base para Opinião Adversa”, as demonstrações financeiras acima referidas não apresentam adequadamente (*ou não apresentam uma visão verdadeira e justa*), em todos os aspectos relevantes, a(da) posição patrimonial e financeira do Ministério em 31 de dezembro de 20X1, o(de) seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa para o exercício findo nesta data, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

#### Base para a Opinião Adversa

Os ativos não circulantes do Ministério, compostos por terrenos e edifícios, não foram reconhecidos no Balanço Patrimonial. Com base nas informações disponíveis no Ministério e na confirmação de terceiros obtida da Prefeitura Municipal, xxx acres de terreno e xxx edifícios foram registrados no cadastro imobiliário em nome do Ministério. De acordo com a IPSAS 17, os terrenos e edifícios deveriam ter sido contabilizados pelos seus custos e a correspondente depreciação reconhecida sobre os edifícios. Os efeitos financeiros do não reconhecimento desses ativos nas demonstrações financeiras não foram determinados.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controlo (ISSAIs). Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras”. Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [*jurisdição*], que são relevantes para nossa auditoria das demonstrações financeiras, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

#### Principais Assuntos de Auditoria

Principais assuntos de auditoria são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram as mais significativas em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações financeiras como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações financeiras e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos. Além do assunto descrito na seção “Base para Opinião com Reserva”, determinamos que os assuntos abaixo são os principais assuntos de auditoria a serem comunicadas em nosso relatório.

[Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria, de acordo com a ISSAI 2701.]

#### Outras informações [ou outro título, se apropriado, como “Informações que acompanham as demonstrações financeiras e o relatório do auditor sobre elas”]

[Relatar de acordo com os requisitos de relatórios da ISSAI 2720 (Revista) — ver Ilustração 1 no Apêndice 2 da ISSAI 2720 (Revista).]

---

<sup>38</sup> O subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” não for aplicável.

### **Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações financeiras<sup>39</sup>**

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras de acordo com as *IPSAS*<sup>40</sup> e pelos controlos internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações financeiras, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de o Ministério continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contabilístico na elaboração das demonstrações financeiras. *(Somente se relevante para uma auditoria de ministério governamental)*.

Os responsáveis pela governança do Ministério são aqueles com responsabilidade de supervisionar o processo de elaboração das suas demonstrações financeiras.

### **Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras**

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que todas as auditorias conduzidas de acordo com as *ISSAIs* sempre irão detetar eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, puderem influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações financeiras.

O parágrafo 41(b) da *ISSAI* explica que o material sombreado abaixo pode ser incluído em um apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) explica, que, nos casos em que leis, regulamentos ou normas nacionais de auditoria permitirem expressamente é possível fazer referência a um *site* de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de incluir tal material no relatório do auditor, desde que a descrição no *site* aborde e não seja inconsistente com a descrição das responsabilidades do auditor abaixo.

Como parte de uma auditoria realizada de acordo com as *ISSAIs*, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras, independentemente se causada por fraude ou erro, planeamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controlos internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
- Obtemos entendimento dos controlos internos relevantes para a auditoria para planearmos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Entidade<sup>41</sup>.
- Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas utilizadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pela administração.
- Concluimos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contabilístico de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe uma incerteza significativa em relação a eventos ou condições que possa causar dúvida significativa em relação à

<sup>39</sup> Nos exemplos de relatórios do auditor, os termos administração e responsáveis pela governança podem precisar ser substituídos por outro termo que seja apropriado no contexto do marco legal da jurisdição específica.

<sup>40</sup> Quando a responsabilidade da administração for a elaboração de demonstrações financeiras que forneçam uma visão verdadeira e justa, a redação pode ser: "A administração é responsável pela elaboração de demonstrações financeiras que apresentem uma visão verdadeira e justa, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, e para tal ..."

<sup>41</sup> Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controlos internos em conjunto com a auditoria das demonstrações financeiras.

capacidade de continuidade operacional da Entidade. Se concluirmos que existe incerteza significativa devemos chamar a atenção em nosso relatório de auditoria para as respetivas divulgações nas demonstrações financeiras ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data do nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Entidade a não mais se manter em continuidade operacional. *(adaptar conforme o caso — o conceito de continuidade operacional pode não ser relevante para a auditoria de um ministério. O parágrafo A2 da ISSAI 2570 sobre considerações específicas para entidades do setor público afirma que o risco de continuidade operacional pode surgir, entre outras coisas, de situações em que entidades do setor público operem com fins lucrativos, em que o apoio do governo possa ser reduzido ou retirado, ou em caso da privatização).*

- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras, inclusive as divulgações e se as demonstrações financeiras representam as correspondentes transações e os eventos subjacentes de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspetos, do alcance planeado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controlos internos que identificamos durante nossos trabalhos.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respetivas salvaguardas.

Dos assuntos que foram objeto de comunicação com os responsáveis pela governança, determinamos aqueles que foram considerados como os mais significativos na auditoria das demonstrações financeiras do exercício corrente e que, dessa maneira, constituem os principais assuntos de auditoria. Descrevemos esses assuntos em nosso relatório de auditoria, a menos que lei ou regulamento tenha proibido divulgação pública do assunto, ou quando, em circunstâncias extremamente raras, determinarmos que o assunto não deve ser comunicado em nosso relatório porque as consequências adversas de tal comunicação podem, dentro de uma perspectiva razoável, superar os benefícios da comunicação para o interesse público.

#### **Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulatórios**

*[A forma e o conteúdo desta seção do relatório do auditor podem variar dependendo da natureza das outras responsabilidades de relatório do auditor previstas em leis ou regulamentos locais, complementares à sua responsabilidade de acordo com as ISSAIs. Essas outras responsabilidades exigidas por leis ou regulamentos (denominadas “outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor”) devem ser abordadas nesta seção, salvo se essas outras responsabilidades tratarem dos mesmos tópicos apresentados na seção de responsabilidades de relatórios exigidas pelas ISSAIs. Relatos sobre outras responsabilidades relativas à emissão de relatórios que abordem os mesmos tópicos exigidos pelas ISSAIs podem ser combinados (isto é, incluídos na mesma seção que os respectivos elementos de relatório exigidos pelas ISSAIs, sob subtítulos apropriados, desde que a redação do relatório diferencie claramente essas outras responsabilidades daquelas relativas à emissão de relatórios daquelas exigidas pelas ISSAIs, quando tal diferença existir. Se o relatório do auditor contém esta seção separada sobre outros requisitos legais e regulatórios, é necessário incluir o subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras”, como indicado neste exemplo,*

O supervisor da auditoria *(equivalente ao sócio do trabalho no setor privado — a designação pode diferir em diferentes jurisdições)* na auditoria que resultou neste relatório do auditor independente é

[nome].

[Assinado em nome da Instituição Superior de Controlo (ISC), o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado para cada jurisdição]

[Endereço da ISC] [Data]

**Apêndice 8.7. Abstenção de Opinião devido à impossibilidade de o auditor obter evidência/prova de auditoria apropriada e suficiente devido à destruição de registos contabilísticos pelo fogo (ISSAI 2705)**

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, as seguintes circunstâncias são assumidas:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade governamental usando uma estrutura de apresentação adequada. Não se trata de uma auditoria de demonstrações financeiras consolidadas do governo (isto é, a ISSAI 2600 não se aplica).
- As demonstrações financeiras foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com as IPSAS (uma estrutura de propósito geral).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades da administração pelas demonstrações financeiras, previstas na ISSAI 2210.
- O auditor foi impossibilitado de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente devido ao fato de os registos contabilísticos terem sido destruídos por um recente acidente de incêndio. Os possíveis efeitos dos assuntos em relação aos quais o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente são considerados relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações financeiras (ou seja, uma “abstenção” de opinião é apropriada).
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são aqueles da jurisdição de um auditor do setor público.
- Os responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras diferem dos responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras.
- É necessária uma descrição mais limitada da seção de responsabilidades do auditor.
- Além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relatório exigidas pela legislação local.

## Relatório do Auditor Independente

Ao Ministro/Secretário/Diretor do Ministério/Departamento ABC [ou outro destinatário apropriado]

### Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras<sup>42</sup>

#### Abstenção de Opinião

Fomos contratados para examinar as demonstrações financeiras do Ministério ABC (o Ministério), que compreendem o Balanço Patrimonial em 31 de dezembro de 20X1, a Demonstração de Resultado Patrimonial, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa para o exercício findo nesta data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábilísticas.

Não expressamos uma opinião sobre as demonstrações financeiras acima referidas. Devido a relevância do assunto descrito na seção a seguir “Base para Abstenção de Opinião”, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras.

#### Base para Abstenção de Opinião

O Ministério tem mantido os seus registos contábilísticos tanto de forma manual como no sistema contábilístico. Cerca de 70-80% dos registos contábilísticos do ano 20X1 foi relatado como tendo sido destruídos pelo recente acidente de incêndio no escritório. Como resultado disto, não fomos capazes de realizar os nossos procedimentos de auditoria sobre as afirmações feitas pelo Ministério nas suas demonstrações financeiras para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controlo (ISSAIs). Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras”. Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [*jurisdição*], que são relevantes para nossa auditoria das demonstrações financeiras, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

#### Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações financeiras<sup>43</sup>

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras de acordo com as IPSAS<sup>44</sup> e pelos controlos internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações financeiras, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de o Ministério continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contábilístico na elaboração das demonstrações financeiras. (*Somente se relevante para uma auditoria de ministério governamental*).

Os responsáveis pela governança do Ministério são aqueles com responsabilidade de supervisionar o processo de elaboração das suas demonstrações financeiras.

#### Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras

Nossa responsabilidade é conduzir uma auditoria das demonstrações financeiras do Ministério de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e emitir um relatório de auditoria. No entanto, devido ao assunto descrito na

<sup>42</sup> O subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” não for aplicável.

<sup>43</sup> Nos exemplos de relatórios do auditor, os termos administração e responsáveis pela governança podem precisar ser substituídos por outro termo que seja apropriado no contexto do marco legal da jurisdição específica.

<sup>44</sup> Quando a responsabilidade da administração for a elaboração de demonstrações financeiras que forneçam uma visão verdadeira e justa, a redação pode ser: “A administração é responsável pela elaboração de demonstrações financeiras que apresentem uma visão verdadeira e justa, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, e para tal ...”

seção "Base para Abstenção de Opinião" do nosso relatório, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fornecer uma base para fundamentar uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras.

Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [jurisdição], e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas.

#### **Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulatórios**

*[A forma e o conteúdo desta seção do relatório do auditor podem variar dependendo da natureza das outras responsabilidades de relatório do auditor previstas em leis ou regulamentos locais, complementares à sua responsabilidade de acordo com as ISSAIs. Essas outras responsabilidades exigidas por leis ou regulamentos (denominadas "outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor") devem ser abordadas nesta seção, salvo se essas outras responsabilidades tratarem dos mesmos tópicos apresentados na seção de responsabilidades de relatórios exigidas pelas ISSAIs. Relatos sobre outras responsabilidades relativas à emissão de relatórios que abordem os mesmos tópicos exigidos pelas ISSAIs podem ser combinados (isto é, incluídos na mesma seção que os respectivos elementos de relatório exigidos pelas ISSAIs, sob subtítulos apropriados, desde que a redação do relatório diferencie claramente essas outras responsabilidades daquelas relativas à emissão de relatórios daquelas exigidas pelas ISSAIs, quando tal diferença existir. Se o relatório do auditor contém esta seção separada sobre outros requisitos legais e regulatórios, é necessário incluir o subtítulo "Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras", como indicado neste exemplo,*

O supervisor da auditoria (equivalente ao sócio do trabalho no setor privado — a designação pode diferir em diferentes jurisdições) na auditoria que resultou neste relatório do auditor independente é

[nome].

[Assinado em nome da Instituição Superior de Controlo (ISC), o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado para cada jurisdição]

[Endereço da ISC] [Data]

**Apêndice 8.8. Relatório do Auditor que inclui uma seção de Principais Assuntos de Auditoria, um Parágrafo de Ênfase e um Parágrafo de Outros Assuntos (ISSAI 2706)**

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, as seguintes circunstâncias são assumidas:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade governamental usando uma estrutura de apresentação adequada. Não se trata de uma auditoria de demonstrações financeiras consolidadas do governo (isto é, a ISSAI 2600 não se aplica).
- As demonstrações financeiras foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com as IPSAS (uma estrutura de propósito geral).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades da administração pelas demonstrações financeiras, previstas na ISSAI 2210.
- O auditor do setor público concluiu que uma opinião não modificada (isto é, “limpa”) é apropriada, com base na evidência de auditoria obtida.
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são aqueles da jurisdição de um auditor do setor público.
- Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor do setor público concluiu que não há incerteza relevante relacionada a eventos ou a condições que possam levantar dúvidas significativas sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a ISSAI 2570 (Revisada).
- Entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor, a construtora, a quem foram adjudicadas as obras de construção de um estacionamento e uma garagem em frente ao edifício recém-construído, comunicou a sua impossibilidade de prosseguir a obra. A empresa recebeu adiantado pela obra o valor de XXX. Isso foi divulgado pela entidade como evento subsequente. No julgamento do auditor, o assunto é de tal importância que é fundamental para o entendimento das demonstrações financeiras pelos usuários. O assunto não exigiu atenção significativa do auditor na auditoria das demonstrações financeiras no período corrente.
- Os principais assuntos de auditoria foram comunicados, de acordo com a ISSAI 2701.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do relatório do auditor e não identificou distorções relevantes nessas outras informações.
- Os valores correspondentes do período anterior são apresentados nas demonstrações financeiras, que foram auditadas por outro auditor. O auditor não está proibido por lei ou regulamento de consultar o relatório do auditor antecessor sobre os valores correspondentes e decidiu fazê-lo.
- Os responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras diferem dos responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras.
- Além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relatório exigidas pela legislação local.

## Relatório do Auditor Independente

Ao Ministro/Secretário/Diretor do Ministério/Departamento ABC [ou outro destinatário apropriado]

### Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras<sup>45</sup>

#### Opinião

Examinamos as demonstrações financeiras do Ministério ABC (o Ministério), que compreendem o Balanço Patrimonial em 31 de dezembro de 20X1, a Demonstração de Resultado Patrimonial, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa para o exercício findo nesta data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábilísticas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras acima referidas apresentam adequadamente (*ou apresentam uma visão verdadeira e justa*), em todos os aspectos relevantes, a(da) posição patrimonial e financeira do Ministério em 31 de dezembro de 20X1, o(de) seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa para o exercício findo nesta data, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

#### Base para a Opinião

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controlo (ISSAIs). Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras”. Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [*jurisdição*], que são relevantes para nossa auditoria das demonstrações financeiras, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

#### Ênfase<sup>46</sup>

Chamamos a atenção para a nota X às demonstrações financeiras, que descreve os efeitos da incapacidade da construtora de concluir as obras de construção do estacionamento e da garagem do prédio de escritórios. Nossa opinião não contém Reserva relacionada a esse assunto.

#### Principais Assuntos de Auditoria

Principais assuntos de auditoria são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram as mais significativas em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações financeiras como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações financeiras e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos.

#### Outros Assuntos

Durante o ano de 20X1, o Ministério lançou a iniciativa *governo para o cidadão* (G2C) para melhorar a prestação de serviços do órgão aos cidadãos e disponibilizar uma série de serviços em um só local, conhecida como *balcão único* ou *One-Stop Shop*.

[*Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria, de acordo com a ISSAI 2701.*]

#### Outras informações [ou outro título, se apropriado, como “Informações que acompanham as demonstrações financeiras e o relatório do auditor sobre elas”]

[*Relatar de acordo com os requisitos de relatórios da ISSAI 2720 (Revisada) — ver Ilustração 1 no Apêndice 2 da ISSAI 2720 (Revisada).*]

<sup>45</sup> O subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” não for aplicável.

<sup>46</sup> Conforme observado no parágrafo A16, da ISSAI 2706, um Parágrafo de Ênfase pode ser apresentado imediatamente antes ou depois da seção *Principais Assuntos de Auditoria*, com base no julgamento do auditor quanto à importância relativa das informações incluídas no Parágrafo de Ênfase.

### **Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações financeiras<sup>47</sup>**

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras de acordo com as IPSAS<sup>48</sup> e pelos controlos internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações financeiras, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de o Ministério continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contabilístico na elaboração das demonstrações financeiras. *(Somente se relevante para uma auditoria de ministério governamental).*

Os responsáveis pela governança do Ministério são aqueles com responsabilidade de supervisionar o processo de elaboração das suas demonstrações financeiras.

### **Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras**

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que todas as auditorias conduzidas de acordo com as ISSAIs sempre irão detetar eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, puderem influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações financeiras.

O parágrafo 41(b) da ISSAI explica que o material sombreado abaixo pode ser incluído em um apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) explica, que, nos casos em que leis, regulamentos ou normas nacionais de auditoria permitirem expressamente é possível fazer referência a um *site* de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de incluir tal material no relatório do auditor, desde que a descrição no *site* aborde e não seja inconsistente com a descrição das responsabilidades do auditor abaixo.

Como parte de uma auditoria realizada de acordo com as ISSAIs, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras, independentemente se causada por fraude ou erro, planeamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controlos internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
- Obtemos entendimento dos controlos internos relevantes para a auditoria para planearmos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Entidade<sup>49</sup>.
- Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas utilizadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pela administração.
- Concluimos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contabilístico de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe uma incerteza significativa em relação a eventos ou condições que possa causar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da Entidade. Se concluirmos que existe incerteza significativa devemos chamar a atenção em nosso relatório de auditoria para as respetivas divulgações nas

<sup>47</sup> Nos exemplos de relatórios do auditor, os termos administração e responsáveis pela governança podem precisar ser substituídos por outro termo que seja apropriado no contexto do marco legal da jurisdição específica.

<sup>48</sup> Quando a responsabilidade da administração for a elaboração de demonstrações financeiras que forneçam uma visão verdadeira e justa, a redação pode ser: "A administração é responsável pela elaboração de demonstrações financeiras que apresentem uma visão verdadeira e justa, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, e para tal ..."

<sup>49</sup> Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controlos internos em conjunto com a auditoria das demonstrações financeiras.

demonstrações financeiras ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data do nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Entidade a não mais se manter em continuidade operacional. *(adaptar conforme o caso — o conceito de continuidade operacional pode não ser relevante para a auditoria de um ministério. O parágrafo A2 da ISSAI 2570 sobre considerações específicas para entidades do setor público afirma que o risco de continuidade operacional pode surgir, entre outras coisas, de situações em que entidades do setor público operem com fins lucrativos, em que o apoio do governo possa ser reduzido ou retirado, ou em caso da privatização).*

- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras, inclusive as divulgações e se as demonstrações financeiras representam as correspondentes transações e os eventos subjacentes de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspetos, do alcance planejado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controlos internos que identificamos durante nossos trabalhos.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respetivas salvaguardas.

Dos assuntos que foram objeto de comunicação com os responsáveis pela governança, determinamos aqueles que foram considerados como os mais significativos na auditoria das demonstrações financeiras do exercício corrente e que, dessa maneira, constituem os principais assuntos de auditoria. Descrevemos esses assuntos em nosso relatório de auditoria, a menos que lei ou regulamento tenha proibido divulgação pública do assunto, ou quando, em circunstâncias extremamente raras, determinarmos que o assunto não deve ser comunicado em nosso relatório porque as consequências adversas de tal comunicação podem, dentro de uma perspectiva razoável, superar os benefícios da comunicação para o interesse público.

#### **Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulatórios**

*[A forma e o conteúdo desta seção do relatório do auditor podem variar dependendo da natureza das outras responsabilidades de relatório do auditor previstas em leis ou regulamentos locais, complementares à sua responsabilidade de acordo com as ISSAIs. Essas outras responsabilidades exigidas por leis ou regulamentos (denominadas “outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor”) devem ser abordadas nesta seção, salvo se essas outras responsabilidades tratarem dos mesmos tópicos apresentados na seção de responsabilidades de relatórios exigidas pelas ISSAIs. Relatos sobre outras responsabilidades relativas à emissão de relatórios que abordem os mesmos tópicos exigidos pelas ISSAIs podem ser combinados (isto é, incluídos na mesma seção que os respectivos elementos de relatório exigidos pelas ISSAIs, sob subtítulos apropriados, desde que a redação do relatório diferencie claramente essas outras responsabilidades daquelas relativas à emissão de relatórios daquelas exigidas pelas ISSAIs, quando tal diferença existir. Se o relatório do auditor contém esta seção separada sobre outros requisitos legais e regulatórios, é necessário incluir o subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras”, como indicado neste exemplo,*

O supervisor da auditoria *(equivalente ao sócio do trabalho no setor privado — a designação pode diferir em diferentes jurisdições)* na auditoria que resultou neste relatório do auditor independente é

[nome].

[Assinado em nome da Instituição Superior de Controlo (ISC), o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado para cada jurisdição]

[Endereço da ISC] [Data]

**Apêndice 8.9. Relatório do Auditor independente contendo uma Opinião com Reserva devido a um desvio da ERF Aplicável, e incluindo um Parágrafo de Ênfase (ISSAI 2706)**

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, as seguintes circunstâncias são assumidas:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade governamental usando uma estrutura de apresentação adequada. Não se trata de uma auditoria de demonstrações financeiras consolidadas do governo (isto é, a ISSAI 2600 não se aplica).
- As demonstrações financeiras foram elaboradas pela administração da entidade de acordo com as IPSAS (uma estrutura de propósito geral).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades da administração pelas demonstrações financeiras, previstas na ISSAI 2210.
- Um desvio da ERF aplicável resultou em uma opinião com “reserva”.
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são aqueles da jurisdição de um auditor do setor público.
- Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor do setor público concluiu que não há incerteza relevante relacionada a eventos ou a condições que possam levantar dúvidas significativas sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a ISSAI 2570 (Revisada).
- Entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor, a construtora, a quem foram adjudicadas as obras de construção de um estacionamento e uma garagem em frente ao edifício recém-construído, comunicou a sua impossibilidade de prosseguir a obra. A empresa recebeu adiantado pela obra o valor de XXX. Isso foi divulgado pela entidade como evento subsequente. No julgamento do auditor, o assunto é de tal importância que é fundamental para o entendimento das demonstrações financeiras pelos usuários. O assunto não exigiu atenção significativa do auditor na auditoria das demonstrações financeiras no período corrente.
- O auditor não é requerido, e não decidiu de outra forma, comunicar os principais assuntos de auditoria, de acordo com a ISSAI 2701.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do relatório do auditor e não identificou distorções relevantes nessas outras informações.
- Os responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras diferem dos responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras.
- Além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relatório exigidas pela legislação local.

## Relatório do Auditor Independente

Ao Ministro/Secretário/Diretor do Ministério/Departamento ABC [ou outro destinatário apropriado]

### Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras<sup>50</sup>

#### Opinião com Reserva

Examinamos as demonstrações financeiras do Ministério ABC (o Ministério), que compreendem o Balanço Patrimonial em 31 de dezembro de 20X1, a Demonstração de Resultado Patrimonial, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa para o exercício findo nesta data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábilísticas.

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito na seção a seguir “Base para a Opinião com Reserva”, as demonstrações financeiras acima referidas apresentam adequadamente (*ou apresentam uma visão verdadeira e justa*), em todos os aspetos relevantes, a(da) posição patrimonial e financeira do Ministério em 31 de dezembro de 20X1, o(de) seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa para o exercício findo nesta data, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

#### Base para a Opinião com Reserva

Os edifícios do Ministério são depreciados ao longo da vida útil usando o método linear. No entanto, todas as partes dos edifícios (isto é, telhados, janelas e portas, pavimentos, paredes de tijolo etc.), que têm custos significativos em comparação com os custos totais dos edifícios, foram depreciadas em conjunto, em vez de separadamente, o que constitui um desvio da IPSAS 17. A extensão do impacto financeiro no valor contábilístico desses ativos no Balanço Patrimonial e o efeito resultante nas despesas de depreciação na Demonstração de Resultado Patrimonial não são atualmente determináveis.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controlo (ISSAIs). Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras”. Somos independentes em relação ao Ministério, de acordo com o nosso Código de Ética, juntamente com os requisitos éticos previstos [*jurisdição*], que são relevantes para nossa auditoria das demonstrações financeiras, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

#### Ênfase – efeitos da incapacidade de uma empresa de concluir obras contratadas

Chamamos a atenção para a nota X às demonstrações financeiras, que descreve os efeitos da incapacidade da construtora de concluir as obras de construção do estacionamento e da garagem do prédio de escritórios. Nossa opinião não contém reserva relacionada a esse assunto.

#### Responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança pelas demonstrações financeiras<sup>51</sup>

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras de acordo com as IPSAS<sup>52</sup> e pelos controlos internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações financeiras, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de o Ministério continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade

---

<sup>50</sup> O subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” não for aplicável.

<sup>51</sup> Nos exemplos de relatórios do auditor, os termos administração e responsáveis pela governança podem precisar ser substituídos por outro termo que seja apropriado no contexto do marco legal da jurisdição específica.

<sup>52</sup> Quando a responsabilidade da administração for a elaboração de demonstrações financeiras que forneçam uma visão verdadeira e justa, a redação pode ser: “A administração é responsável pela elaboração de demonstrações financeiras que apresentem uma visão verdadeira e justa, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, e para tal ...”

operacional e o uso dessa base contabilístico na elaboração das demonstrações financeiras. *(Somente se relevante para uma auditoria de ministério governamental).*

Os responsáveis pela governança do Ministério são aqueles com responsabilidade de supervisionar o processo de elaboração das suas demonstrações financeiras.

### **Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras**

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que todas as auditorias conduzidas de acordo com as ISSAIs sempre irão detetar eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, puderem influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações financeiras.

O parágrafo 41(b) da ISSAI explica que o material sombreado abaixo pode ser incluído em um apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) explica, que, nos casos em que leis, regulamentos ou normas nacionais de auditoria permitirem expressamente é possível fazer referência a um *site* de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de incluir tal material no relatório do auditor, desde que a descrição no *site* aborde e não seja inconsistente com a descrição das responsabilidades do auditor abaixo.

Como parte de uma auditoria realizada de acordo com as ISSAIs, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras, independentemente se causada por fraude ou erro, planeamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controlos internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
- Obtemos entendimento dos controlos internos relevantes para a auditoria para planearmos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Entidade<sup>53</sup>.
- Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas utilizadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pela administração.
- Concluimos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contabilístico de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe uma incerteza significativa em relação a eventos ou condições que possa causar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da Entidade. Se concluirmos que existe incerteza significativa devemos chamar a atenção em nosso relatório de auditoria para as respetivas divulgações nas demonstrações financeiras ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data do nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Entidade a não mais se manter em continuidade operacional. *(adaptar conforme o caso — o conceito de continuidade operacional pode não ser relevante para a auditoria de um ministério. O parágrafo A2 da ISSAI 2570 sobre considerações específicas para entidades do setor público afirma que o risco de continuidade operacional pode surgir, entre outras coisas, de situações em que entidades do setor público operem com fins lucrativos, em que o apoio do governo possa ser reduzido ou retirado, ou em caso da privatização).*
- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras, inclusivo as divulgações e se as demonstrações financeiras representam as correspondentes transações

<sup>53</sup> Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controlos internos em conjunto com a auditoria das demonstrações financeiras.

e os eventos subjacentes de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspetos, do alcance planeado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controlos internos que identificamos durante nossos trabalhos.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respetivas salvaguardas.

#### **Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulatórios**

*[A forma e o conteúdo desta seção do relatório do auditor podem variar dependendo da natureza das outras responsabilidades de relatório do auditor previstas em leis ou regulamentos locais, complementares à sua responsabilidade de acordo com as ISSAIs. Essas outras responsabilidades exigidas por leis ou regulamentos (denominadas “outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor”) devem ser abordadas nesta seção, salvo se essas outras responsabilidades tratarem dos mesmos tópicos apresentados na seção de responsabilidades de relatórios exigidas pelas ISSAIs. Relatos sobre outras responsabilidades relativas à emissão de relatórios que abordem os mesmos tópicos exigidos pelas ISSAIs podem ser combinados (isto é, incluídos na mesma seção que os respectivos elementos de relatório exigidos pelas ISSAIs, sob subtítulos apropriados, desde que a redação do relatório diferencie claramente essas outras responsabilidades daquelas relativas à emissão de relatórios daquelas exigidas pelas ISSAIs, quando tal diferença existir. Se o relatório do auditor contém esta seção separada sobre outros requisitos legais e regulatórios, é necessário incluir o subtítulo “Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações financeiras”, como indicado neste exemplo,*

O supervisor da auditoria (*equivalente ao sócio do trabalho no setor privado — a designação pode diferir em diferentes jurisdições*) na auditoria que resultou neste relatório do auditor independente é

[nome].

[Assinado em nome da Instituição Superior de Controlo (ISC), o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado para cada jurisdição]

[Endereço da ISC] [Data]

Apêndice 9.1: Relatórios de monitorização sintético e detalhado sobre as ações tomadas pela entidade sobre o(s) relatório(s) de auditoria do(s) ano(s) anterior(es)

Reservas de auditoria na Base para Opinião com Reserva do Relatório do Auditor

Exercício financeiro	Número total de evidências da base para opinião com reserva	Nº de evidências da base para opinião com reserva com ação implementada	Nº de evidências da base para opinião com reserva com ação implementada parcial	Saldo de evidências da base para opinião com reserva com ação a ser implementada
Orientações	<i>Ver seção "Base para opinião com reserva " no relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras</i>	<i>Indagar à administração e rever evidências (documentos) das ações para reserva, se implementadas.</i>	<i>Rever evidências e usar julgamento profissional para registrar o status das ações parcialmente implementadas para as reservas da "Base para opinião com reserva"</i>	<i>Após considerar as ações total e parcialmente implementadas, registrar o saldo daquelas a serem implementadas aqui</i>
20XX				

Relatório de Auditoria para a Administração

Exercício financeiro	Número total de recomendações no Relatório de Auditoria	Nº de recomendações implementadas totalmente	Nº de recomendações implementadas parcialmente	Saldo de recomendações a serem implementadas
Orientações	<i>As ISCs podem ter diferentes práticas para o relato de recomendações de auditoria não resolvidos (geralmente descritos no relatório destinado à administração)</i>	<i>Indagar à administração e rever evidências (documentos) das recomendações de auditoria, se implementadas.</i>	<i>Rever as evidências e exercer julgamento profissional para registrar o status das recomendações parcialmente implementadas</i>	<i>Após considerar as recomendações total e parcialmente implementadas, registrar o saldo daquelas a serem implementadas aqui</i>
20XX				

Relatório de monitorização detalhado para o ano findo em 31 de dezembro de 20XX

Número de referência da recomendação	Síntese das recomendações de auditoria (do relatório para a administração)	Resposta da administração — status atual	Comentários adicionais da ISC
Orientações	<i>Extrair um resumo da observação do relatório para a administração</i>	<i>Solicitar resposta por escrito da administração, juntamente com documentos de suporte, sobre as ações que estão sendo tomadas em relação às recomendações da auditoria</i>	<i>Indicar se implementadas, não implementadas, ou parcialmente implementadas. Adicionar comentários para as "parcialmente implementadas" e "não implementadas"</i>
00.01			
Nº de referência	Síntese das reservas da base para a opinião com reservas	Resposta da Administração — status atual	Comentários adicionais da ISC
Orientações	<i>Extrair do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras</i>	<i>Solicitar resposta por escrito da administração, juntamente com documentos de suporte sobre as ações que estão sendo tomadas em relação às recomendações de auditoria</i>	<i>Indicar se implementadas, não implementadas, ou parcialmente implementadas. Adicionar comentários para as "parcialmente implementadas" e "não implementadas".</i>
20XX			

## **CÂMARA DE CONTAS DE TIMOR-LESTE**



## **POLÍTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DA QUALIDADE DA AUDITORIA**



TRIBUNAL DE RECURSO

CÂMARA DE CONTAS

**Deliberação n.º 02/2026 – Plenário, de 14 de maio  
(APROVAÇÃO O MANUAL DE AUDITORIA FINANCEIRA, POLÍTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE QUALIDADE DA  
AUDITORIA E GUIA DE IMPLEMENTAÇÃO DO PROCESSO DE GESTÃO DO RISCO DE QUALIDADE DA CÂMARA DE  
CONTAS)**

A Câmara de Contas, enquanto órgão superior de controlo financeiro e membro da Organização Internacional das Instituições Superior de Controlo (*International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI*) desde 2011, tem desenvolvido a sua atividade orientada pelas melhores práticas de auditoria.

As Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controlo (*International Standar of Supreme Audit Institutions - ISSAI*), elaboradas pela *INTOSAI* são um conjunto de princípios, regras e boas práticas para auditoria pública. A adoção das normas da *INTOSAI*, as *ISSAIs*, torna-se essencial para a consolidação da credibilidade, qualidade e profissionalismo no contexto da auditoria no setor público. Informação mais detalhada sobre as *ISSAIs* encontra-se no site <https://www.issai.org/>.

A aplicação das *ISSAIs*, cuja implementação tem assumido especial enfoque no contexto dos Objetivos Estratégicos, constantes nos Planos de Ação Anual da Câmara de Contas do Tribunal de Recurso, decorre do Regulamento Interno da Câmara de Contas, aprovado através da Resolução n.º 1/2021, de 8 de janeiro, publicada a 13 de janeiro de 2021, no *Jornal da República*, Série I, n.º 3.

Considerando que não obstante o Despacho n.º 32/2025, de 11 de junho, emitido pelo Presidente do Tribunal de Recurso, publicado no *Jornal da República*, Série II, n.º 24, da 13 de junho de 2025, a adoção das normas *ISSAIs* compete ao Plenário da Câmara de Contas do Tribunal de Recurso.

Nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 164.º e da alínea c) do n.º 4 do artigo 129.º da Constituição, e da alínea e) do artigo 13.º, da alínea e) n.º 1 do artigo 60.º e do n.º 1 do artigo 84.º da Lei n.º 9/2011, de 17 de agosto (que aprova a orgânica da Câmara de Contas do Tribunal Superior Administrativo, Fiscal e de Contas), os juizes do Tribunal de Recurso, reunidos em Plenário, deliberam e decidem:

- a) Adotar as normas *ISSAIs* como normas oficiais da Câmara de Contas, incluindo *ISSAI 130 – Código de Ética, 140 – Sistema de Gestão da Qualidade e ISSAI 150 – Competência do Auditor*.<sup>1</sup>
- b) Aprovar o Manual de Auditoria Financeira da Câmara de Contas;
- c) Aprovar a Política do Sistema de Gestão de Qualidade da Auditoria;
- d) Aprovar o Guia de Implementação do Processo de Gestão do Risco de Qualidade.

Ordenar a publicação da presente deliberação com os respectivos documentos aprovados no *Jornal da República* e no site do Tribunal de Recurso: <https://www.tribunais.tl/>.

Díli, 14 de maio de 2026.

O Plenário dos juizes do Tribunal de Recurso,

Duarte Tilman Soares (Relator)

Maria Natércia Gusmão

Deolindo dos Santos

Jacinta Correia da Costa

<sup>1</sup> Os requisitos previstos nas *ISSAIs* que pressuponham acordo ou aceitação da entidade auditada devem ser interpretados em conformidade com o quadro constitucional e legal aplicável, atendendo à natureza obrigatória dos trabalhos de auditoria realizados ao abrigo do mandato legal da Câmara de Contas.

**FICHA TÉCNICA**

**Grupo de Trabalho**

Betoven dos Santos

Agapito de Araújo

Armando Barreto

Justinho Monteiro

Silvina Soares

**Revisão**

Aulona Jonuzi

Markella Koukkoulli

**Índice**

<b>I. Objetivos da política .....</b>	<b>4</b>
<b>II. Base da política .....</b>	<b>4</b>
<b>III. Estabelecimento de um Sistema de Gestão da Qualidade em Auditoria.....</b>	<b>4</b>
<b>IV. Processo de Gestão de Riscos de Qualidade.....</b>	<b>6</b>
4.1. Função e Estrutura da Gestão de Riscos de Qualidade.....	6
4.2. Desenvolvimento de objetivos de qualidade.....	6
4.3. Identificação, avaliação e resposta a riscos de qualidade.....	7
4.4. Ferramentas de Gestão de Riscos de Qualidade.....	7
4.5. Comunicação.....	8
4.6. Frequência do Processo de Gestão de Riscos de Qualidade.....	8
<b>V. Processo de Monitorização e Remediação .....</b>	<b>8</b>
5.1. Função e Estrutura de Monitorização .....	8
5.2. Autoridade e qualificações da unidade ad hoc .....	9
5.3. Natureza, frequência e âmbito da monitorização.....	10
5.4. Critérios para determinar o âmbito global da monitorização .....	10
5.5. Requisitos de reporte .....	11
5.6. Metodologia .....	12
5.7. Ferramentas de Monitorização.....	13
5.8. Exigência de Acompanhamento.....	13
<b>VI. Avaliação do Sistema .....</b>	<b>13</b>
6.1. Função de Avaliação.....	13
6.2. Metodologia .....	14
6.3. Ferramentas de Avaliação .....	14
6.4. Frequência de Avaliação .....	14
<b>VII. Documentação.....</b>	<b>14</b>
7.1. Mecanismo operacional .....	15

**Índice do Quadro**

Quadro 1: Os detalhes sobre responsabilidade da Política do SoAQM.....	5
--	---

## **POLÍTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DA QUALIDADE DA AUDITORIA<sup>2</sup>**

Como parte do seu compromisso em promover a excelência e a relevância, a Câmara de Contas (CdC) esforça-se continuamente por melhorar os seus processos para fornecer auditorias de alta qualidade e com valor acrescentado.

A evolução recente das práticas globais exige um sistema sólido e uma abordagem baseada no risco na gestão da qualidade da auditoria. Em resposta, foi realizada uma avaliação de necessidades da CdC para analisar as políticas e procedimentos existentes e identificar oportunidades de melhoria.

Assim, concluiu-se que a CdC precisa de ter uma política que englobe todas as políticas e procedimentos relevantes relativos à qualidade da auditoria, incluindo as melhorias necessárias e orientações adicionais para cumprir os padrões de gestão da qualidade.

Esta política é, por este meio, adotada para definir as estruturas e mecanismos gerais que constituem o sistema de gestão da qualidade de auditorias da CdC, o que irá ajudar a CdC e o seu pessoal a alcançar objetivos, realizar auditorias de alta qualidade, cumprir responsabilidades de acordo com os padrões profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis, e contribuir com valor. Esta política abrange:

- a) Objetivos da política;
- b) Base da política;
- c) Estabelecimento de um Sistema de Gestão da Qualidade da Auditoria;
- d) Processo de Gestão de Riscos de Qualidade;
- e) Processo de monitorização e remediação;
- f) Avaliação do Sistema; e
- g) Documentação.

---

<sup>2</sup> A CdC pode ter políticas/procedimentos/manuais fragmentados relacionados com a gestão da qualidade da auditoria, especialmente quando já existem mecanismos existentes na CdC com relevância contínua com base na análise de necessidades da CdC. Nesse caso, pode ser útil que a CdC tenha um documento centralizado que mostre as interligações destas políticas. Em alternativa, a CdC pode preparar políticas separadas e fornecer referências a essas políticas externas.

## **I. Objetivos da política**

O objetivo da política é estabelecer um Sistema de Gestão da Qualidade da Auditoria, conhecido com *System of Audit Quality Management (SoAQM)* adequado à sua finalidade, que defina o quadro, incluindo o processo de gestão de riscos de qualidade, o processo de monitorização e remediação, e a avaliação do sistema.

## **II. Base da política**

- 2.1. Para garantir a qualidade do trabalho da CdC, é necessário desenvolver e implementar uma Política do *SoAQM* (sigla em inglês). Esta política estabelece as bases para uma cultura institucional focada na melhoria contínua e na excelência técnica do trabalho realizado pela CdC, enfatizando a importância de um ambiente que promova a qualidade, a independência e a integridade profissional, bem como a existência de um sistema sólido e autocorretor da qualidade do trabalho.
- 2.2. O Sistema deve atribuir claramente responsabilidades, prever um processo de avaliação de riscos e também estabelecer um mecanismo de monitorização e correção, bem como uma avaliação periódica de acordo com os requisitos da *International Standards of Supreme Audit Institutions - ISSAI 140*.
- 2.3. Além disso, referir-se-á também aos seis componentes não relacionados com o processo, nomeadamente: governação e liderança, requisitos éticos relevantes, aceitação, início e continuação dos trabalhos, desempenho do trabalho de auditoria, recursos da Instituição Superior de Controlo - ISC e informação e comunicação.

## **III. Estabelecimento de um Sistema de Gestão da Qualidade em Auditoria**

- 3.1. É estabelecido um Sistema de Gestão da Qualidade da Auditoria (*SoAQM*) adequado à sua finalidade, que abrange os seguintes componentes:
  - a. Processo de Gestão de Riscos de Qualidade;
  - b. Governação e Liderança;
  - c. Requisitos Éticos Relevantes;
  - d. Aceitação, Iniciação e Continuidade dos Trabalhos;

- e. Realização de trabalhos;
- f. Recursos da ISC;
- g. Informação e Comunicação;
- h. Processo de Monitorização e Remediação.

3.2. O sistema integra um mecanismo auto-corretor que promoverá a melhoria contínua através dos seguintes processos:

- a. Processo de gestão de riscos;
- b. Processo de monitorização e remediação;
- c. Avaliação do *SoAQM*.

3.3. O Presidente assumirá a responsabilidade pela implementação da Política do Sistema de Gestão da Qualidade da Auditoria (*SoAQM*), que formalmente atribui responsabilidades a indivíduos e/ou grupos de indivíduos, conforme proposto no quadro seguinte.

**Quadro 1: Os detalhes sobre responsabilidade da Política do *SoAQM*.**

No.	Responsabilidades	Pessoa/grupo responsável da CdC Timor Leste
1	Responsabilidade final e responsabilização pelo estabelecimento e funcionamento do <i>SoAQM</i> .	Presidente
2	Responsabilidade operacional por aspetos específicos do <i>SoAQM</i> conforme segue:	
2.1	Elaboração das políticas e procedimentos	Equipa ad hoc, estabelecida por decisão do Presidente, com auditores experientes. O processo a ser iniciado pela UPC <sup>3</sup> (um membro da equipa ad hoc pode ser da UPC) O Presidente da CdC tem a autoridade final de aprovação.
2.2	Liderar o projeto de instalação, conceção do <i>SoAQM</i> , preparação da política <i>SoAQM</i> e os guias necessários para a implementação da política, etc.	Equipa de criação do <i>SoAQM</i> (chefe da Equipa, 4 membros).
2.3	Processo de Gestão de Riscos de Qualidade (PGRQ): - Estabelecer objetivos de qualidade - Identificar e avaliar riscos de qualidade - Desenhar e implementar respostas	Projeto de relatório relativo ao PGRQ a ser preparado pela Função de Gestão de Riscos da UPC, envolvendo pessoal de outros níveis, conforme apropriado. O projeto deve ser discutido ao nível dos Auditores-Chefes, revisto pela Auditor Coordenadora Geral e aprovado pelo Presidente.

<sup>3</sup> Unidade Planeamento e Consultadoria

2.4	Implementação das disposições do <i>SoAQM</i>	Juizes, auditor coordenador, auditores-chefes, todos os auditores e a UPC, incluído Assistência Técnica
2.5	Processo de Monitorização e Remediação (MR): Nível organizacional	Equipa <i>ad hoc</i> para Monitorização e Remediação, onde uma pessoa com conhecimentos relevantes sobre <i>SoAQM</i> faz parte da equipa. Nota: A implementação de ações corretivas (atualização de procedimentos, manuais, etc.) será efetuada pela função de Metodologia da UPC.
2.6	Processo de Monitorização e Remediação: Nível de Trabalho	Equipa <i>ad hoc</i> Nota: A implementação de ações remediações (atualização de procedimentos, manuais, etc.) será efetuada pela Função Metodológica da UPC.
2.7	Avaliação	Presidente, a menos que seja delegada à equipa <i>ad hoc</i> de monitorização e remediação. Em qualquer dos casos, os dados devem ser recolhidos e deve ser preparada uma avaliação preliminar. Conclusão final sobre a eficácia do sistema pelo Presidente.

#### **IV. Processo de Gestão de Riscos de Qualidade**

O sistema seguirá uma abordagem baseada no risco na gestão da qualidade da auditoria. A CdC deverá implementar um processo bem definido e iterativo na gestão de riscos. A estrutura, metodologia e outros aspetos do processo são definidos em termos gerais da seguinte forma:

##### **4.1. Função e Estrutura da Gestão de Riscos de Qualidade**

4.1.1. Devido à dimensão da CdC, a UPC existente com a nova função de Gestão de Riscos estará fortemente envolvida nesta função. O indivíduo designado existente deve liderar a gestão de riscos relativa à qualidade da auditoria. A CdC deve estabelecer a sua própria diretriz de Gestão de Riscos de Qualidade, que deve incorporar o âmbito das considerações de qualidade que abrangem os componentes do *SoAQM*, e definir objetivos e riscos de qualidade de acordo com o contexto local da CdC.

4.1.2. Para a função de Gestão de Riscos de Qualidade, deve ser aplicada uma combinação de abordagens de cima para baixo e de baixo para cima ao longo de todo o processo de gestão de riscos de qualidade. A CdC deverá desenvolver uma diretriz para colocar as práticas por escrito para garantir a consistência da implementação. Durante o período de transição, a CdC deverá colaborar com o acordo de Serviços Partilhados do *INTOSAI Development Initiative (IDI)* para obter aconselhamento sobre a adequação da implementação.

## **4.2. Desenvolvimento de objetivos de qualidade**

4.2.1. Os objetivos de qualidade deverão ser desenvolvidos com base no contexto da CdC e em consulta com o auditor coordenador, as unidades de auditoria, UPC e com as outras unidades relevantes.

4.2.2. Os objetivos de qualidade devem abranger os componentes relevantes do *SoAQM*. Podem ser necessários objetivos de qualidade inferiores para cumprir os resultados específicos desejados nos diferentes tipos de projetos de auditoria e classes de entidades auditadas no universo de auditoria da CdC. Como referência, a unidade de gestão de riscos deve garantir que os objetivos de qualidade estão alinhados com os listados na *ISSAI 140* revista.

## **4.3. Identificação, avaliação e resposta a riscos de qualidade**

Com base na análise das informações pertinentes que afetam os objetivos de qualidade definidos, devem ser identificados os riscos de qualidade. A avaliação do risco de qualidade deve seguir os procedimentos e parâmetros estabelecidos nas diretrizes de implementação. A priorização do risco de qualidade avaliado deve ser feita tendo em conta os recursos da CdC.

As respostas devem ser desenhadas para abordar as razões das avaliações feitas sobre os riscos de qualidade. A implementação das respostas deve ser monitorizada constantemente.

Para além das respostas específicas que possam ser identificadas para abordar riscos de qualidade, a CdC deverá intensificar a implementação dos procedimentos que envolvam:

- a) Cumprimento dos requisitos éticos relevantes, incluindo a independência – a CdC deve reforçar o seu processo de reporte e resolução de quaisquer infrações ao serviço competente.
- b) Consultas internas e resolução de divergências de opinião – a CdC criará um Grupo de Peritos composto por membros seniores dos diferentes serviços de auditoria. As qualificações exigidas devem ser definidas nas diretrizes de implementação. O Grupo de Peritos será o centro das consultas relacionadas com questões de

auditoria altamente técnicas. Quando houver divergências de opinião que não possam ser resolvidas ao nível da unidade de auditoria, as questões devem ser elevadas ao Grupo de Especialistas para resolução.

#### **4.4. Ferramentas de Gestão de Riscos de Qualidade**

Devem ser desenvolvidas ferramentas adequadas ou podem adotar a ferramenta Gestão de Riscos de Qualidade do manual da *INTOSAI Development Initiative (IDI) SoAQM* para facilitar o estabelecimento de objetivos de qualidade, identificação e avaliação de riscos, conceção e implementação de respostas, e atualizações ou revisões realizadas, conforme necessário.

#### **4.5. Comunicação**

Os resultados devem ser comunicados a todo o pessoal da CdC. Isto também será discutido durante as reuniões estratégicas e anuais.

#### **4.6. Frequência do Processo de Gestão de Riscos de Qualidade**

A frequência do processo de gestão de riscos de qualidade deve coincidir com a gestão estratégica global do risco da CdC. A gestão de riscos é considerada de natureza iterativa, assim, a UPC deverá rever a avaliação pelo menos anualmente, ou quando houver novas informações disponíveis que afetem as avaliações iniciais realizadas.

### **V. Processo de Monitorização e Remediação**

A CdC terá um processo independente de monitorização e remediação para que lhe forneça informações relevantes, fiáveis e atempadas sobre a conceção, implementação e funcionamento do *SoAQM*, e que lhe permita tomar as medidas adequadas e atempadas para corrigir as deficiências identificadas. Este processo permitirá à CdC avaliar a conformidade com os *ISSAIs*, dos requisitos regulamentares e das políticas e procedimentos, assim que estes forem estabelecidos em conformidade.

#### **5.1. Função e Estrutura de Monitorização**

Será criada uma equipa independente *ad hoc* para gerir a função de monitorização. Esta equipa será responsável por realizar as atividades de monitorização na CdC e reportará

diretamente ao seu superior hierárquico para garantir a sua independência. Dependendo da disponibilidade de pessoal da CdC, revisões internas por pares podem ser utilizadas na realização de revisões de trabalhos de auditoria.

A CdC garantirá que a seleção de membros ad hoc da equipa e revisores por pares cumpram os requisitos de elegibilidade e objetividade para monitorização. Durante a transição, enquanto a CdC desenvolve capacidades internas, deve colaborar com os serviços partilhados da *IDI* para realizar as atividades de monitorização.

Entre outras, as responsabilidades da equipa *ad hoc* incluem:

- a) Preparação de um plano anual de monitorização e de um plano e programa individual;
- b) Determinação do âmbito global da monitorização utilizando os critérios desta política;
- c) Definir o cronograma anual e os recursos necessários;
- d) Realizar formação sobre a função de monitorização ao pessoal selecionado da CdC e criar uma consciência adequada; e
- e) Recomendação para a alteração da política de monitorização, sempre que necessário.

## **5.2. Autoridade e qualificações da unidade ad hoc**

A equipa será liderada por um alto responsável com pelo menos dez (10) anos de experiência significativa na auditoria e com envolvimento significativo na gestão da qualidade na CdC.

A equipa de monitorização deverá possuir coletivamente as seguintes competências, incluindo aquelas que serão envolvidas ao abrigo dos Acordos de Serviços Partilhados da *IDI*:

- a) Conhecimento aprofundado das normas de gestão da qualidade e dos critérios de monitorização;
- b) Competências analíticas;

- c) Competências interpessoais;
- d) Competências de comunicação;
- e) Competências de facilitação;
- f) Experiência em auditoria;
- g) Capacidades de gestão.

Os membros da equipa de monitorização devem ter a devida autorização do Presidente da CdC para realizar as atividades de monitorização. A autorização terá a forma de uma Circular emitida e assinada pelo Presidente e será comunicada dentro da CdC através de atividades de sensibilização.

*Deve ter-se cuidado ao selecionar auditorias para revisão para mitigar quaisquer ameaças à independência, garantindo que os membros da equipa de monitorização não sejam designados para rever os ficheiros de auditoria em que estiveram envolvidos.*

### **5.3. Natureza, frequência e âmbito da monitorização**

A CdC terá atividades de monitorização contínuas e/ou periódicas que abrangem a conceção, implementação e operação do *SoAQM*. Estas incluem a revisão dos oito componentes do *SoAQM* ao nível organizacional e a revisão da amostra de todos os tipos de auditorias (financeiras, de desempenho e de conformidade) ao nível do trabalho/envolvimento.

O processo de monitorização, tanto ao nível organizacional como ao nível de envolvimento, será realizado anualmente.

### **5.4. Critérios para determinar o âmbito global da monitorização**

Os critérios são seguintes:

- 1) Seleção de áreas dentro dos componentes do *SoAQM* para revisão (Monitorização e Remediação a nível organizacional - seleção entre componentes não processuais).
  - a) Riscos significativos de qualidade avaliados durante a avaliação de riscos da UPC;

- b) Deficiências significativas identificadas nas atividades de monitorização anteriores;
  - c) Existem novas políticas e procedimentos da CdC, ou pronunciamentos da *International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*, que afetam a conceção, implementação e operação do sistema;
  - d) Existem áreas que não foram alvo de monitorização nas últimas atividades de monitorização.
- 2) Seleção de auditorias para revisão (MR ao nível de envolvimento – seleção entre compromissos de auditoria).

A equipa de monitorização deverá identificar os meios adequados para selecionar auditorias para revisão. Para este efeito, a equipa de monitorização pode utilizar os compromissos de auditoria como unidades de amostragem.

Quando os trabalhos de auditoria são usados como unidade de amostragem:

- a) A auditoria foi classificada como de alto risco (por exemplo, envolvendo um elevado nível de complexidade e de julgamento);
- b) Interesse parlamentar ou mediático em auditados ou auditoria;
- c) Os auditados enfrentam problemas que podem conduzir a circunstâncias controversas e difíceis;
- d) Foram identificadas deficiências significativas durante a revisão anterior da equipa de auditoria;
- e) Uma nova área de auditoria.

A amostra de trabalhos individuais selecionados para revisão deve ser representativa de todas as auditorias realizadas pela CdC.

### **5.5. Requisitos de reporte**

A monitorização envolve a formulação de ações corretivas que abordem a causa de quaisquer deficiências no *SoAQM*. As observações e recomendações devem ser formalmente comunicadas através de um relatório de monitorização.

Os seguintes fatores devem ser considerados na conclusão da monitorização:

- a) A equipa de monitorização ad hoc deverá preparar um relatório de síntese global;
- b) As observações de monitorização devem ser discutidas com os responsáveis e com o Presidente da CdC antes da finalização;
- c) Os resultados resumidos e as recomendações subsequentes para melhoria devem ser preparados e apresentados ao Presidente;
- d) O relatório deverá conter:
  - I. Detalhes do calendário da monitorização e os nomes dos membros da equipa ad hoc de monitorização;
  - II. Uma descrição do âmbito da monitorização;
  - III. Atividades de monitorização realizadas;
  - IV. Identificação de boas práticas (resultados positivos identificados);
  - V. Identificação e avaliação de deficiências;
  - VI. Ações de remediação estabelecidas.

A equipa de monitorização ad hoc deverá destacar outras questões pertinentes que possam ser relevantes para reforçar ainda mais o *SoAQM* da CdC.

## **5.6. Metodologia**

As Metodologias são seguintes:

- a. A equipa *ad hoc* irá preparar um plano anual de monitorização, incluindo monitorização ao nível organizacional e de envolvimento. O plano deverá listar os componentes do *SoAQM* e os compromissos de auditoria concluídos que serão monitorizados ao longo do ano.
- b. As áreas e os compromissos de auditoria concluídos selecionados devem ser monitorizados e revistos utilizando a ferramenta adequada.
- c. Para as deficiências identificadas, a unidade *ad hoc* irá conceber e implementar

ações corretivas para colmatar essas deficiências.

Diretrizes detalhadas e ferramentas para o processo de monitorização e remediação devem ser preparadas utilizando os modelos do Manual *SoAQM* e personalizadas de acordo com as necessidades da CdC.

### **5.7. Ferramentas de Monitorização**

Deverão ser desenvolvidas ferramentas de monitorização adequadas para apoiar a realização da monitorização desde o planeamento anual até ao seguimento. Para a avaliação propriamente dita, a ferramenta de monitorização ao nível organizacional deve abranger aspetos-chave em cada componente do *SoAQM*. Para a revisão ao nível de envolvimento de auditoria, a ferramenta deve considerar os requisitos detalhados das *ISSAIs* no respetivo ramo de auditoria.

### **5.8. Exigência de Acompanhamento**

As equipas e unidades de auditoria avaliadas devem elaborar planos de ação sobre a forma como as deficiências identificadas na monitorização serão corrigidas. Estes planos de ação indicarão o que, quem, onde, quando e como serão corrigidos. Os planos de ação devem ser consultados junto da unidade de monitorização e aprovados pelo Presidente ou por um membro da equipa com a delegação necessária. As equipas de auditoria e as unidades deverão reportar o seu progresso na implementação das ações corretivas.

A unidade de monitorização deverá realizar validações para confirmar a eficácia das ações corretivas. A CdC deverá também utilizar os resultados da monitorização para determinar as necessidades de formação do seu pessoal em geral e elaborar um programa de formação para abordar estas questões.

## **VI. Avaliação do Sistema**

### **6.1. Função de Avaliação**

O Presidente, como último responsável pelo *SoAQM*, é nomeado para avaliá-lo. A avaliação deverá ter em consideração os resultados da monitorização durante o ano e os resultados de quaisquer avaliações realizadas na CdC. Com base no resultado da avaliação, o Presidente deverá concluir se o *SoAQM* está a fornecer à CdC uma garantia razoável de

que os objetivos do *SoAQM* estão a ser alcançados. O Presidente é assistido pela unidade de monitorização, conforme necessário.

Quando a unidade de monitorização é ativada, o Presidente mantém a responsabilidade global pelo processo de avaliação, incluindo a conclusão. O Presidente pode também solicitar assistência dos *IDIs* ou a um especialista externo para partilhar os arranjos de serviço e avaliar o *SoAQM*.

## **6.2. Metodologia**

A avaliação deve envolver uma análise tanto individual como global, das deficiências assinaladas quanto à sua gravidade e abrangência. Isto deve também ter em conta se o(s) efeito(s) das deficiências são corrigidas.

O Presidente deverá também avaliar a existência e eficácia das ações corretivas fornecidas pela unidade de monitorização. O resultado fará parte da avaliação do componente de monitorização do *SoAQM*.

Com a devida consideração dos resultados da avaliação das deficiências, incluindo a avaliação das ações corretivas, o Presidente deverá formar uma conclusão sobre o *SoAQM*. A conclusão deve basear-se no formulário definido nas diretrizes de implementação.

## **6.3. Ferramentas de Avaliação**

Devem ser desenvolvidas ferramentas de avaliação adequadas para documentar a avaliação dos resultados, conclusões alcançadas e a justificação das mesmas.

## **6.4. Frequência de Avaliação**

A avaliação é realizada anualmente e começa após a conclusão das atividades de monitorização.

## **VII. Documentação**

Toda a documentação relevante para a conceção, implementação e funcionamento do *SoAQM* deve ser organizada e mantida de acordo com a política de arquivamento da CdC.

No mínimo, a documentação deve incluir:

- a. Esta política e quaisquer diretrizes de implementação, incluindo manuais e guias, e outras melhorias nas políticas e procedimentos existentes resultantes do estabelecimento do *SoAQM*;
- b. Identificação e atribuição da responsabilidade global e das responsabilidades operacionais relacionadas com o *SoAQM*;
- c. As ferramentas de gestão de riscos que documentam os objetivos de qualidade, riscos identificados, avaliações feitas e respostas fornecidas, incluindo quaisquer atualizações feitas à avaliação;
- d. Quando aplicável, os nomes dos avaliadores de qualidade do projeto, a identificação da documentação do contrato revista, as conclusões alcançadas e a data de conclusão da revisão;
- e. Ferramentas de monitorização que documentam o trabalho realizado desde o planeamento anual até ao seguimento;
- f. Ferramentas de avaliação que mostram a análise dos resultados e a conclusão alcançada pelo Presidente; e
- g. Todas as comunicações relevantes que sejam importantes para o *SoAQM*.

### **7.1. Mecanismo operacional**

Para apoiar a operacionalização desta política, a UPC deverá ser criada para desenvolver diretrizes de gestão da qualidade de auditoria, diretrizes, manuais, procedimentos e ferramentas, conforme apropriado, dentro do ano após a entrada em vigor desta política.

Os grupos de trabalho técnicos deverão referir-se ao resultado da avaliação de necessidades realizada para analisar os mecanismos de qualidade existentes na CdC em termos da sua relevância para a transição para o novo *SoAQM* e identificar áreas onde é necessário reforçar ou desenvolver diretrizes adicionais para cobrir todos os requisitos desta política.

Os responsáveis funcionais aplicam estratégias eficazes de gestão da mudança e realizar atividades de capacitação e sensibilização para a implementação adequada desta política.

**Apos Aprovação**

Todas as outras políticas da CdC incompatíveis com esta política são consideradas revogadas e/ou substituídas. Esta política entrará em vigor apos a publicação.

## **CÂMARA DE CONTAS DE TIMOR-LESTE**



## **GUIA DE IMPLEMENTAÇÃO DO PROCESSO DE GESTÃO DO RISCO DA QUALIDADE**

**Maio de 2026**



TRIBUNAL DE RECURSO  
CÂMARA DE CONTAS

**Deliberação n.º 02/2026 – Plenário, de 14 de maio**  
**(APROVAÇÃO O MANUAL DE AUDITORIA FINANCEIRA, POLÍTICA DO SISTEMA DE GESTÃO DE QUALIDADE DA AUDITORIA E GUIA DE IMPLEMENTAÇÃO DO PROCESSO DE GESTÃO DO RISCO DE QUALIDADE DA CÂMARA DE CONTAS)**

A Câmara de Contas, enquanto órgão superior de controlo financeiro e membro da Organização Internacional das Instituições Superior de Controlo (*International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI*) desde 2011, tem desenvolvido a sua atividade orientada pelas melhores práticas de auditoria.

As Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controlo (*International Standar of Supreme Audit Institutions - ISSAI*), elaboradas pela *INTOSAI* são um conjunto de princípios, regras e boas práticas para auditoria pública. A adoção das normas da *INTOSAI*, as *ISSAIs*, torna-se essencial para a consolidação da credibilidade, qualidade e profissionalismo no contexto da auditoria no setor público. Informação mais detalhada sobre as *ISSAIs* encontra-se no site <https://www.issai.org/>.

A aplicação das *ISSAIs*, cuja implementação tem assumido especial enfoque no contexto dos Objetivos Estratégicos, constantes nos Planos de Ação Anual da Câmara de Contas do Tribunal de Recurso, decorre do Regulamento Interno da Câmara de Contas, aprovado através da Resolução n.º 1/2021, de 8 de janeiro, publicada a 13 de janeiro de 2021, no Jornal da República, Série I, n.º 3.

Considerando que não obstante o Despacho n.º 32/2025, de 11 de junho, emitido pelo Presidente do Tribunal de Recurso, publicado no Jornal da República, Série II, n.º 24, da 13 de junho de 2025, a adopção das normas *ISSAIs* compete ao Plenário da Câmara de Contas do Tribunal de Recurso.

Nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 164.º e da alínea c) do n.º 4 do artigo 129.º da Constituição, e da alínea e) do artigo 13.º, da alínea e) n.º 1 do artigo 60.º e do n.º 1 do artigo 84.º da Lei n.º 9/2011, de 17 de agosto (que aprova a orgânica da Câmara de Contas do Tribunal Superior Administrativo, Fiscal e de Contas), os juízes do Tribunal de Recurso, reunidos em Plenário, deliberam e decidem:

- a) Adotar as normas *ISSAIs* como normas oficiais da Câmara de Contas, incluindo ISSAI 130 –Código de Ética, 140 – Sistema de Gestão da Qualidade e ISSAI 150 – Competência do Auditor.<sup>1</sup>
- b) Aprovar o Manual de Auditoria Financeira da Câmara de Contas;
- c) Aprovar a Política do Sistema de Gestão de Qualidade da Auditoria;
- d) Aprovar o Guia de Implementação do Processo de Gestão do Risco de Qualidade.

Ordenar a publicação da presente deliberação com os respectivos documentos aprovados no Jornal da República e no site do Tribunal de Recurso: <https://www.tribunais.tl/>.

Díli, 14 de maio de 2026.

O Plenário dos juízes do Tribunal de Recurso,

Duarte Tilman Soares (Relator)

Maria Natércia Gusmão

Deolindo dos Santos

Jacinta Correia da Costa

<sup>1</sup> Os requisitos previstos nas *ISSAIs* que pressuponham acordo ou aceitação da entidade auditada devem ser interpretados em conformidade com o quadro constitucional e legal aplicável, atendendo à natureza obrigatória dos trabalhos de auditoria realizados ao abrigo do mandato legal da Câmara de Contas.

**FICHA TÉCNICA**

**Grupo de Trabalho**

Betoven dos Santos

Agapito de Araújo

Armindo Barreto

Justinho Monteiro

Silvina Soares

**Revisão**

Aulona Jonuzi

Markella Koukkoulli

<b>Índice</b>	
<b>I. Introdução.....</b>	<b>5</b>
<b>II. Âmbito do Processo de Gestão de Riscos de Qualidade.....</b>	<b>5</b>
<b>III. Função de Gestão de Risco de Qualidade.....</b>	<b>5</b>
<b>IV. Processo de Gestão de Riscos de Qualidade .....</b>	<b>6</b>
4.1. Estabelecer objetivos de qualidade .....	6
4.1.1. Objetivos de qualidade fornecidos pela <i>ISSAI</i> 140.....	6
4.1.2. Desenvolvimento de objetivos adicionais de qualidade.....	6
4.2. Identificação e avaliação dos riscos de qualidade .....	7
4.2.1. Identificação de riscos de qualidade .....	8
4.2.2. Avaliação dos riscos de qualidade identificados .....	9
4.3. Desenho e implementação de respostas .....	11
4.4. Inter-relações entre as etapas do Processo de Gestão de Riscos de Qualidade (PGRQ).....	12
<b>V. Comunicação.....</b>	<b>12</b>
<b>VI. Frequência e Revisões do Processo de Gestão de Riscos de Qualidade .....</b>	<b>13</b>
<b>VII. Documentação do Processo de Gestão de Riscos de Qualidade .....</b>	<b>14</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>16</b>
Apêndice I – Metodologia e Estrutura da Unidade de Gestão de Riscos de Qualidade .....	16
Apêndice II: Resumo do Processo de Gestão de Risco de Qualidade .....	17
Apêndice III: Registo de Gestão de Riscos de Qualidade .....	20
Apêndice IV: Modelo de Relatório de Gestão de Riscos de Qualidade.....	29
Ilustração 1 - Matriz de Decisão de Risco .....	10

## **I. Introdução**

A Câmara de Contas (CdC) de Timor-Leste, no âmbito do projeto desenvolvido com o apoio do *Asian Development Bank (ADB)* e *INTOSAI Development Initiative (IDI)*, concebeu um Sistema de Gestão da Qualidade de Auditoria, conhecido com *System of Audit Quality Management (SoAQM)*, com o objetivo de garantir a qualidade, consistência e credibilidade do trabalho de auditoria.

Este sistema está alinhado com os requisitos da *International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 140 – Gestão da Qualidade para Instituições Superiores de Controlo*. Neste contexto, a CdC aprovou uma Política do Sistema de Gestão da Qualidade que estabelece o Processo de Gestão de Riscos de Qualidade como um elemento essencial para prevenir e mitigar riscos que possam afetar a qualidade das auditorias realizadas no âmbito das suas competências legais.

Este Guia de Implementação descreve o enquadramento e os principais aspetos da gestão do risco de qualidade no âmbito do Sistema de Gestão da Qualidade da CdC.

## **II. Âmbito do Processo de Gestão de Riscos de Qualidade**

- 2.1. O Processo de Gestão de Riscos de Qualidade (PGRQ) da CdC visa definir objetivos de qualidade, identificar, avaliar e abordar riscos que possam afetar esses objetivos, bem como desenhar e implementar respostas adequadas a esses riscos.
- 2.2. O PGRQ aplica-se a toda a organização e abrange os seis componentes não processuais do Sistema de Gestão da Qualidade do Sistema de Auditoria ao abrigo da *ISSAI 140*: governação e liderança, requisitos éticos, aceitação, iniciação e continuidade dos trabalhos, realização de trabalhos, recursos da Instituição Superior de Controlo (ISC) e informação e comunicação.

## **III. Função de Gestão de Risco de Qualidade**

- 3.1. A Função de Gestão de Riscos de Qualidade (FGRQ) faz parte da Unidade de Planeamento e Consultoria (UPC) da CdC e é responsável por conduzir o Processo de Gestão de Riscos de Qualidade conforme indicado no Apêndice I. A FGRQ reporta ao Chefe da UPC, que por sua vez

reporta ao Auditor Coordenador com aprovação final do Presidente da CdC.

3.2. Os membros da FGRQ, incluindo o Chefe da UPC, deverão possuir coletivamente qualificações, experiência adequada em auditoria do setor público, conhecimento dos procedimentos em vigor e prontidão para exercer as suas funções, sendo nomeados pelo Presidente.

## **IV. Processo de Gestão de Riscos de Qualidade**

O Processo de Gestão de Riscos de Qualidade (PGRQ) consiste nos seguintes três passos:

- I. Estabelecer objetivos de qualidade.
- II. Identificar e avaliar riscos de qualidade.
- III. Desenhar e implementar respostas.

Além disso, parte do PGRQ é identificar e avaliar informações sobre alterações na natureza e circunstâncias da CdC e dos seus envolvimento que levantam a necessidade de atualizar os objetivos de qualidade, os riscos e as respostas de qualidade. Este exercício de revisão está descrito na Secção 6 deste Guia.

Um resumo do PGRQ relativamente aos principais passos, pessoal responsável, cronograma e forma de implementação é apresentado na tabela do Apêndice II.

### **IV.1. Estabelecer objetivos de qualidade**

#### **4.1.1. Objetivos de qualidade fornecidos pela ISSAI 140**

A CdC adota as referências dos objetivos de qualidade estabelecidos na ISSAI 140, conforme definido no Requisito Organizacional 2. Com base nestes objetivos de qualidade, a CdC estabelece um ou mais objetivos relevantes em cada um dos seis componentes não processuais, conforme apropriado.

#### **4.1.2. Desenvolvimento de objetivos adicionais de qualidade**

4.1.2.1. A CdC pode definir objetivos adicionais de qualidade quando necessários para a concretização dos seus objetivos estratégicos e operacionais, tendo em conta as suas circunstâncias específicas e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

4.1.2.2. A identificação desses objetivos pode basear-se em alterações legais e regulamentares, revisões das normas profissionais aplicáveis, contributos das equipas e da gestão sénior, resultados da monitorização e remediação do sistema de qualidade, alterações aos objetivos estratégicos e operacionais, benchmarking ou comparação das práticas adotadas com outras ISC's, reclamações ou alegações relativas à qualidade dos compromissos de auditoria e alterações ao Sistema de Gestão da Qualidade da Auditoria.

4.1.2.3. Ao desenvolver objetivos adicionais de qualidade, a FGRQ deve considerar que os objetivos devem ter as seguintes características:

- a) Claro e compreensível quanto ao desfecho;
- b) Alinhado com o propósito do SoAQM;
- c) Relevante e aplicável;
- d) Completo;
- e) Mensurável e observável;
- f) Não é muito abrangente.

4.1.2.4. Para os objetivos de qualidade estabelecidos ao abrigo do parágrafo 4.1.1 e objetivos adicionais de qualidade desenvolvidos ao abrigo do parágrafo 4.1.2, o FGRQ poderá precisar de estabelecer subobjetivos para facilitar o processo de identificação e avaliação de riscos de qualidade, bem como o desenho e implementação das respostas. Tais subobjetivos devem também cumprir as características acima descritas.

4.1.2.5. Todos os objetivos de qualidade, objetivos adicionais e quaisquer subobjetivos devem ser devidamente documentados no Registo de Gestão de Riscos de Qualidade (Apêndice III).

## **4.2. Identificação e avaliação dos riscos de qualidade**

A segunda fase do Processo de Gestão de Riscos de Qualidade (PGRQ) consiste na identificação e avaliação dos riscos de qualidade para alcançar os objetivos de qualidade.

A identificação e avaliação dos riscos de qualidade centram-se nas condições, circunstâncias, eventos, ações ou omissões que possam afetar negativamente a concretização dos objetivos de qualidade, bem como na análise de como e em que medida estes fatores podem comprometer a sua concretização. A priorização dos riscos de qualidade avaliados deve ser feita com a devida consideração da probabilidade da sua ocorrência e do impacto esperado caso se concretizem.

#### 4.2.1. Identificação de riscos de qualidade

A FGRQ identifica riscos de qualidade através da análise de condições, eventos, ações ou omissões que possam comprometer a concretização dos objetivos de qualidade no exercício das suas funções de auditoria e controlo externo, garantindo tempo adequado para tais identificações.

Para tal, a FGRQ considera, em particular:

- i. **O quadro legal, regulatório e normativo**, incluindo a evolução da legislação aplicável, a adoção de normas de auditoria (*ISSAI*) e a adaptação das metodologias, diretrizes e materiais de apoio utilizados em auditorias.
- ii. **A complexidade e as características do ambiente operacional**, tendo em conta a estrutura organizacional, a dimensão institucional e o quadro legal em que a CdC exerce o seu mandato.
- iii. **Decisões e ações estratégicas e operacionais**, avaliando se os processos de planeamento permitem à CdC cumprir o seu mandato, responder às expectativas das partes interessadas e garantir uma definição clara de responsabilidades e mecanismos de avaliação.
- iv. **Os recursos disponíveis**, incluindo recursos humanos, competências técnicas, metodologias, ferramentas e meios tecnológicos adequados aos requisitos atuais da auditoria pública.
- v. **A natureza das auditorias realizadas e dos relatórios emitidos**, garantir o cumprimento das normas profissionais, a adequação das metodologias utilizadas e o cumprimento das responsabilidades de emissão do relatório.

vi. **Parcerias e cooperações institucionais**, avaliação do seu impacto nas responsabilidades de auditoria e conformidade com os princípios éticos aplicáveis.

vii. **O universo da auditoria**, garantindo que reflete as entidades abrangidas pelo mandato da CdC e que existem competências adequadas para auditar áreas que requerem conhecimento técnico.

viii. **O estilo e as características da liderança**, tendo em conta a forma como a autoridade é exercida, as responsabilidades são distribuídas e o pessoal é incentivado a promover a qualidade nas auditorias.

A lista de fatores acima apresentada não é exaustiva, e a FGRQ pode identificar outras condições, eventos, ações ou omissões que afetem negativamente os objetivos de qualidade.

A identificação dos riscos de qualidade pode basear-se em abordagens de baixo para cima (contributos das unidades de auditoria) e/ou de cima para baixo, reuniões com a liderança, revisões de avaliações anteriores, lições aprendidas, inquéritos, análise *SWOT* (*Strengths* (Forças), *Weaknesses* (Fraquezas), *Opportunities* (Oportunidades) e *Threats* (Ameaças), análise da causa raiz e revisão dos objetivos.

Nem todos os riscos identificados constituem riscos de qualidade, e cabe à FGRQ exercer julgamento profissional para esta qualificação. Um risco é considerado risco de qualidade quando tem uma probabilidade razoável de ocorrência e um impacto negativo potencial na concretização de um ou mais objetivos de qualidade.

Os riscos de qualidade identificados estão documentados e associados aos respetivos objetivos no Registo de Gestão de Riscos de Qualidade.

#### 4.2.2. Avaliação dos riscos de qualidade identificados

4.2.2.1. Após a identificação, a FGRQ avalia os riscos de qualidade considerando a probabilidade da sua ocorrência e o impacto potencial na concretização dos objetivos de qualidade, podendo ser realizados de forma integrada a identificação e avaliação.

4.2.2.2. A avaliação deve ter em conta, designadamente, a frequência esperada do risco, a forma e o momento em que o risco pode ocorrer, a duração dos seus efeitos na concretização dos objetivos de qualidade,

bem como a capacidade de resposta da FGRQ à mitigação de riscos.

4.2.2.3. Com base no julgamento profissional, a FGRQ classifica os riscos de qualidade como **Altos, Moderados ou Baixos**, atribuindo uma classificação global a cada risco identificado.

4.2.2.4. A FGRQ avalia os riscos de qualidade através de uma matriz que cruza a **probabilidade de ocorrência** com o **impacto potencial** na concretização dos objetivos de qualidade. A combinação destes dois fatores resulta na classificação do risco de qualidade como **Baixo, Moderado ou Elevado**.

4.2.2.5. Os riscos classificados como **elevados** exigem atenção prioritária e a definição de respostas adequadas para mitigação. **Os riscos Moderados** devem ser monitorizados e tratados de forma proporcional, enquanto **os riscos Baixos** são monitorizados como parte das atividades regulares da FGRQ.

4.2.2.6. Esta matriz é um instrumento para apoiar o exercício do julgamento profissional da FGRQ na priorização dos riscos de qualidade e na definição de ações de resposta, de acordo com o seu mandato e normas aplicáveis.

**Ilustração 1 - Matriz de Decisão de Risco**

Probabilidade	Alto	Moderado (3)	Alto (6)	Alto (9)
	Moderado	Baixo (2)	Moderado (4)	Alto (6)
	Baixo	Baixo (1)	Baixo (2)	Moderado (3)
		Baixo	Moderado	Alto
		Impacto		

4.2.2.7. A **classificação global de risco** permite à FGRQ priorizar os riscos de qualidade mais relevantes. Riscos significativos (**6 ou 9**) serão tratados como **prioridade**, enquanto riscos moderados (**3 ou 4**) serão monitorizados e avaliados caso a caso. Riscos baixos (**1 ou 2**) não exigem resposta.

4.2.2.8. A **avaliação da probabilidade, impacto e classificação global** está documentada no **Registo de Gestão de Riscos de Qualidade**.

### **4.3. Desenho e implementação de respostas**

A terceira fase do Processo de Gestão de Riscos de Qualidade (PGRQ) consiste no desenho e implementação de respostas aos riscos de qualidade avaliados, de forma fundamentada e alinhada com as razões que serviram de base para a sua avaliação.

Ao desenhar e implementar respostas para abordar riscos de qualidade, a Função de Gestão de Riscos de Qualidade (FGRQ) deve considerar:

- I. A natureza, o momento e a extensão da resposta (por exemplo, se a resposta deve ser preventiva, detetive ou uma combinação de ambos; se deve ser uma atividade periódica ou contínua; e se deve aplicar-se a todos os eventos relacionados ou apenas a uma seleção deles);
- II. O nível adequado para a implementação das respostas (por exemplo, ao nível da instituição ou ao nível de cada projeto/auditoria);
- III. A necessidade de documentar e comunicar a resposta para garantir a sua implementação consistente.

O Registo de Gestão de Riscos de Qualidade ajuda a FGRQ a relacionar os riscos de qualidade com os objetivos de qualidade afetados e as respostas desenhadas.

Ao desenhar e implementar respostas, a FGRQ deve estar ciente de que podem estar interligadas de várias formas, incluindo:

- a) Uma resposta pode abranger múltiplos riscos em diferentes componentes do sistema;
- b) Uma resposta pode reforçar outra resposta noutra componente.

A FGRQ deverá especificar e documentar o calendário de implementação para cada resposta, para efeitos de monitorização adequada, nos campos relevantes do Registo de Gestão de Riscos de Qualidade (Apêndice III). A(s) pessoa(s) responsável pela implementação também são identificadas no Registo e devidamente informadas pela FGRQ após a aprovação final do relatório do PGRQ pelo

plenário.

O estado da implementação das respostas e o acompanhamento de cada uma delas devem ser verificados regularmente pela FGRQ.

#### **4.4. Inter-relações entre as etapas do Processo de Gestão de Riscos de Qualidade**

É referido que:

- a) No processo de identificação de riscos de qualidade, pode determinar-se que é necessário estabelecer novos objetivos de qualidade ou modificar os existentes;
- b) Durante o desenho e implementação das respostas, pode tornar-se evidente que um determinado risco de qualidade não foi previamente identificado e avaliado;
- c) As respostas desenhadas podem dar origem a condições, eventos, circunstâncias, ações ou omissões que resultem em novos riscos de qualidade.

Nessas situações, as conclusões deverão ser registadas e processadas no Registo de Gestão de Riscos de Qualidade de acordo com o processo descrito nas secções 4.1 a 4.3.

#### **V. Comunicação**

Durante o Processo de Gestão de Riscos de Qualidade (PGRQ), a Função de Gestão de Riscos de Qualidade (FGRQ) recebe contributos (por exemplo, através de discussões de grupo devidamente documentadas, e-mails e/ou entrevistas) dos Auditores-Chefes das Unidades de Auditoria para estabelecer objetivos de qualidade, identificar e avaliar riscos de qualidade e desenhar respostas.

Após avaliar os riscos de qualidade e desenhar respostas, a FGRQ elabora um relatório (Apêndice IV) e submete ao Auditor Chefe da UPC para revisão. Após esta revisão, a FGRQ irá partilhar o esboço com os Auditores-Chefes, para confirmação/comentários finais.

Após este processo, o relatório é submetido ao Auditor Coordenador para revisão, incluindo os procedimentos seguidos e a justificação dos julgamentos profissionais realizadas. Toda a documentação de apoio, incluindo o Registo de Gestão de Riscos de Qualidade, está anexada.

Após revisão e aprovação final pelo Plenário, as pessoas responsáveis pela implementação são informadas e o relatório final é comunicado a toda a equipa da CdC.

## **VI. Frequência e Revisões do Processo de Gestão de Riscos de Qualidade**

O Processo de Gestão de Riscos de Qualidade (PGRQ) é realizado simultaneamente com o processo de planeamento estratégico institucional de 3 anos. No entanto, o processo é iterativo e em constante evolução.

Por esta razão, a FGRQ realiza uma revisão e avaliação anual dos objetivos de qualidade, riscos e respetivas respostas, após quaisquer revisões ao Plano Estratégico da CdC.

Ao longo do ano, a FGRQ mantém-se atenta a quaisquer novas informações ou condições detetadas ou apresentadas pelas outras unidades que justifiquem a necessidade de atualizar os objetivos de qualidade, riscos e respostas associadas.

Com base nos resultados desta revisão, a FGRQ decide se o PGRQ necessita de ser revisto, submete a proposta de revisão ao Auditor Coordenador e, em última análise, obtém a aprovação do plenário.

As informações ou condições que possam dar origem à revisão do PGRQ podem resultar, nomeadamente:

- a) de alterações na natureza e circunstâncias da Câmara de Contas ou dos seus compromissos institucionais; ou
- b) ações corretivas urgentes propostas ao abrigo da função de monitorização e remediação, destinadas a corrigir deficiências identificadas no Sistema de Gestão da Qualidade.

Exemplos de informação relacionada com alterações na natureza e circunstâncias da Câmara de Contas ou dos seus compromissos, que podem afetar o processo de gestão de risco, incluem:

- (i) introdução de novo software de auditoria ou outras ferramentas de tecnologia da

informação;

- (ii) ocorrência de situações excepcionais, como pandemias ou outras emergências, que exijam regimes de trabalho especiais; ou
- (iii) entrada em vigor de novos requisitos legais e regulamentares, ou revisão dos existentes, com impacto na estrutura de compromissos ou auditoria da Câmara de Contas.

Com base na avaliação desta informação, a FGRQ pode considerar que:

- a) podem ser identificados objetivos de qualidade adicionais e/ou que os objetivos de qualidade existentes precisam de ser modificados;
- b) podem ser identificados e avaliados riscos adicionais de qualidade e/ou que os riscos existentes precisam de ser revistos; e
- c) respostas adicionais podem ser identificadas e/ou que as respostas existentes precisam de ser modificadas ou descontinuadas como parte das ações corretivas tomadas para colmatar as deficiências identificadas.

Quando a FGRQ identificar a existência de qualquer uma das circunstâncias acima, deve seguir o processo estabelecido nas secções 4 e 5 para identificar, avaliar e responder aos riscos de qualidade, conforme apropriado.

Nos casos em que, em qualquer altura do ano, surjam novas informações que, por determinação superior, exijam uma revisão urgente do PGRQ, esta revisão deve ser realizada imediatamente, garantindo a adequação e eficácia contínuas do Sistema de Gestão da Qualidade da Câmara de Contas (CdC).

## **VII. Documentação do Processo de Gestão de Riscos de Qualidade**

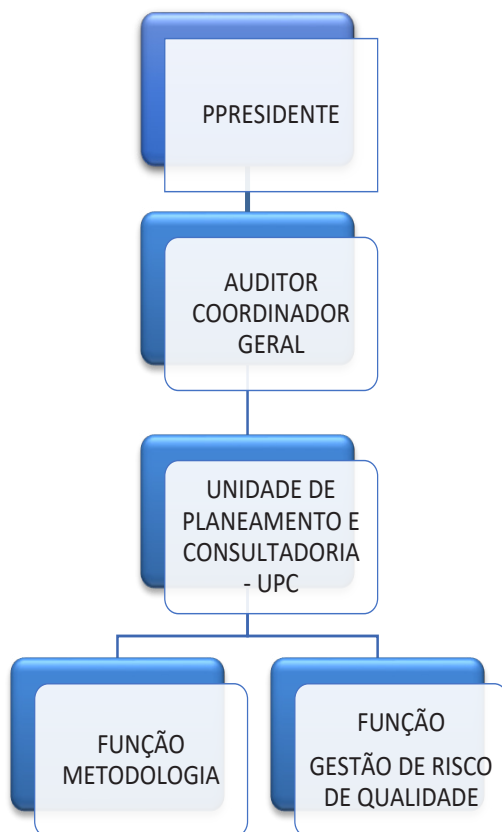
A UPC completa o Registo de Gestão de Riscos de Qualidade, mantido em formato eletrónico (Excel), permitindo a extração e análise de dados, como riscos de qualidade, riscos de alta prioridade e respostas pendentes, através de filtros ou macros conforme necessário. Toda a

documentação é assinada pelo Auditor Chefe da UPC.

Os dados recolhidos durante o processo de gestão de riscos de qualidade (secções 4.1 a 4.3) são organizados e armazenados no Registo de Gestão de Riscos de Qualidade. Esta é atualizada anualmente com novas informações e mantida na UPC, para consulta de todos os auditores da CdC.

## APÊNDICES

### Apêndice I – Metodologia e Estrutura da Unidade de Gestão de Riscos de Qualidade



## Apêndice II: Resumo do Processo Gestão de Risco de Qualidade

N.º	Atividade do PGRQ	Quem	Quando	Como
1	Estabelecer objetivos de qualidade	Redigido pela Função Gestão de Risco de Qualidade - FGRQ com contributos dos auditores-chefes, conforme necessário, e revisto pelo Auditor-Chefe da UPC e pelo Auditor Coordenador Geral  Aprovação final pelo plenário.	Anualmente.	Ver a secção 4.1 do Guia de Implementação
2	Identificar e avaliar riscos de qualidade	Redigido pela FGRQ com contributos dos Auditores-Chefes, conforme necessário, e revisto pelo Auditor-Chefe da UPC e pelo Auditor Coordenador  Aprovação final pelo Plenário.	Anualmente.	Ver a secção 4.2 do Guia de Implementação

N.º	Atividade do PGRQ	Quem	Quando	Como
3	Desenho de Respostas	Redigido pela FGRQ com contributos dos Auditores-Chefes, conforme necessário, e revisto pelo Auditor-Chefe da UPC e pelo Auditor Coordenador  Aprovação final pelo Plenário.	Anualmente.	Ver a secção 4.3 do Guia de Implementação
4	Implementação de respostas	Conforme descrito no Registo de Gestão de Riscos de Qualidade	Ao longo do ano	Após o despacho (memorando), aprovação pelo Plenário
5	Acompanhamento das Respostas	FGRQ como parte da UPC	Imediatamente após a implementação das respostas, variará conforme o cronograma de implementação de cada resposta.	Completar as colunas de acompanhamento do Modelo de Gestão de Risco da Qualidade no Apêndice III

N.º	Atividade do PGRQ	Quem	Quando	Como
6	Comunicação a saída do PGRQ	FGRQ, reportado ao Auditor Coordenador Geral Aprovação pelo plenário	Anualmente	Ver Secção 5 do Guia de Implementação
7	Documentação ao PGRQ	Unidade FGRQ / UPC	Durante todo o processo.	Através da conclusão dos modelos apresentados nos Apêndices III e IV
8	Revisão do PGRQ	Redigido pela FGRQ com contributos dos Auditores-Chefes revistos pelo Auditor-Chefe da UPC e pelo Auditor Coordenador Aprovação final pelo Plenário	Duas vezes por ano Imediatamente para revisões "urgentes", dependendo da avaliação do FGRQ e das instruções do Presidente.	Ver secção 6 do Guia de Implementação

## Apêndice III: Registo de Gestão de Riscos de Qualidade

### I. Objetivos de Qualidade - OQ

Componentes	N.º	Objetivos de Qualidade (OQ)
Governança e Liderança	1	A ISC demonstra um compromisso com a qualidade através da cultura da organização de auditoria
	2	A liderança é responsável pela qualidade
	3	A liderança demonstra um compromisso com a qualidade através das suas ações e comportamentos
	4	A estrutura organizacional e a atribuição de funções, responsabilidades e autoridade são apropriadas para permitir o desenho, implementação e operação do sistema de gestão da qualidade da ISC
	5	A liderança é responsável pela qualidade e demonstra compromisso através das suas ações e comportamentos
	6	As necessidades de recursos são planeadas, obtidas, alocadas e atribuídas de forma consistente com o compromisso da ISC com a qualidade.
		<inserir ou modificar o(s) objetivo(s) de qualidade acima>

Componentes	N.º	Objetivos de Qualidade (OQ)
Requisitos Éticos Relevantes	7	A ISC e o seu pessoal compreendem e cumprem as suas responsabilidades relativamente aos requisitos legais e éticos relevantes (como os estabelecidos na JSSAI 130), incluindo os relacionados com a independência <i>&lt;inserir ou modificar o(s) objetivo(s) de qualidade acima&gt;</i>
Aceitação, Iniciação e Continuidade	8	A ISC aceitará, iniciará e continuará os envolvimento apenas se a ISC: é capaz de cumprir as suas responsabilidades de cumprir os padrões profissionais, os requisitos legais e regulamentares aplicáveis, bem como os princípios éticos; agir dentro do seu mandato ou autoridade legal; e tem as capacidades, incluindo tempo e recursos, para o fazer.
Realização de Trabalhos Individuais	9	<i>&lt;inserir ou modificar o(s) objetivo(s) de qualidade acima&gt;</i> As equipas compreendem e cumprem as suas responsabilidades relacionadas com os projetos, incluindo a responsabilidade global de gerir e alcançar a qualidade do trabalho e de estarem suficientemente e adequadamente envolvidas ao longo das diferentes fases do projeto;

Componentes	N.º	Objetivos de Qualidade (OQ)
10		A natureza, o momento e a extensão da direção e supervisão das equipas e a revisão do trabalho realizado são apropriadas com base nas características específicas dos compromissos e nos recursos atribuídos ou disponibilizados à equipa de envolvimento;
11		Os membros da equipa com níveis adequados de proficiência supervisionam os compromissos e reveem o trabalho realizado por outros membros da equipa;
12		As equipas exercem julgamento profissional adequado e ceticismo profissional;
13		A consulta sobre assuntos difíceis ou controversos é realizada, tanto o indivíduo que procura consulta como o indivíduo consultado documentam e concordam sobre a natureza, o âmbito e os resultados dessas consultas, incluindo os acordos com os consultados, são documentados, e as conclusões acordadas são implementadas;
14		As diferenças de opinião dentro da equipa, ou entre a equipa e o revisor de qualidade do envolvimento ou indivíduos que desempenham atividades no sistema de gestão da qualidade da ISC, são levadas ao conhecimento dos responsáveis ao nível apropriado da ISC e resolvidas de acordo com as políticas e procedimentos da ISC para lidar e resolver divergências de opinião. Isto deve ser devidamente documentado; e
15		A documentação de contratação é reunida atempadamente após a data do relatório de contratação e é devidamente mantida e conservada para satisfazer as necessidades da ISC e cumprir a lei, regulamentos, requisitos éticos relevantes e normas

Componentes	N.º	Objetivos de Qualidade (OQ)
		profissionais.
		<Inserir ou modificar o(s) objetivo(s) de qualidade acima>
Recursos	16	São contratados, desenvolvidos e retidos pessoal que tem a competência e capacidades para executar consistentemente os trabalhos com alta qualidade e desempenhar responsabilidades relacionadas com a operação do sistema de gestão da qualidade da ISC;
	17	O pessoal desenvolve e mantém a competência adequada para desempenhar as suas funções e é responsabilizado através de avaliações e incentivos atempados;
	18	Os indivíduos atribuídos a compromissos ou para realizar atividades no âmbito do sistema de gestão da qualidade possuem competências e capacidades adequadas, incluindo tempo suficiente, para desempenhar as suas funções;
	19	Recursos tecnológicos apropriados (tipicamente aplicações de TI, infraestruturas e processos) são obtidos ou desenvolvidos, implementados, mantidos e utilizados para permitir o funcionamento do sistema de gestão da qualidade da ISC e a execução dos compromissos;
	20	Recursos intelectuais adequados (por exemplo, metodologias, guias e bases de dados) são obtidos ou desenvolvidos,

Componentes	N.º	Objetivos de Qualidade (OQ)
		implementados, mantidos e utilizados para permitir o funcionamento do sistema de gestão da qualidade da ISC e o desempenho consistente de compromissos de qualidade;
	21	Recursos humanos, tecnológicos ou intelectuais provenientes dos prestadores de serviços são adequados para utilização no sistema de gestão da qualidade da ISC e na execução de compromissos.
		<inserir ou modificar o(s) objetivo(s) de qualidade acima>
Informação e Comunicação	22	O sistema de informação identifica, recolhe, processa e mantém informação relevante e fiável que apoia o sistema de gestão da qualidade;
	23	Informação relevante e fiável é comunicada às equipas de pessoal e envolvimento para lhes permitir compreender e cumprir as suas responsabilidades dentro do sistema de gestão ou compromissos da qualidade;
	24	As equipas de pessoal e envolvimento comunicam com a ISC ao realizar atividades dentro do sistema de gestão ou envolvimento da qualidade.
		<inserir ou modificar o(s) objetivo(s) de qualidade acima>

## II. Gestão de Riscos de Qualidade

Condições e eventos, circunstâncias, ações ou omissões relacionadas com a ISC e os seus compromissos de auditoria	Identificação de Riscos de Qualidade (RQ)			Avaliação de Riscos de Qualidade			Respostas aos Riscos			
	RQ N.º	Descrição	OQ afetado N.º	Probabilidade de	Impacto	Classificação o Geral de Risco	Descrição da Resposta	Linha temporal alvo	Atribuído a	Estado da implementação
				<input type="checkbox"/> Alto <input type="checkbox"/> Moderado	<input type="checkbox"/> Alto <input type="checkbox"/> Moderado	<input type="checkbox"/> Alto <input type="checkbox"/> Moderado				
				<input type="checkbox"/> Baixo Justificação:	<input type="checkbox"/> Baixo	<input type="checkbox"/> Baixo				

Condições e eventos, circunstâncias, ações ou omissões relacionadas com a ISC e os seus compromissos de auditoria	Identificação de Riscos de Qualidade (RQ)			Avaliação de Riscos de Qualidade			Respostas aos Riscos				
	RQ N.º	Descrição	OQ afetado N.º	Probabilidade de	Impacto	Classificação o Geral de Risco	Descrição da Resposta	Linha temporal alvo	Atribuído a	Estado da implementação	
				<input type="checkbox"/> Alto <input type="checkbox"/> Moderado <input type="checkbox"/> Baixo	<input type="checkbox"/> Alto <input type="checkbox"/> Moderado <input type="checkbox"/> Baixo	<input type="checkbox"/> Alto <input type="checkbox"/> Moderado <input type="checkbox"/> Baixo	Justificação:				
				<input type="checkbox"/> Alto <input type="checkbox"/> Baixo	<input type="checkbox"/> Alto <input type="checkbox"/> Baixo	<input type="checkbox"/> Alto <input type="checkbox"/> Baixo					

Condições e eventos, circunstâncias, ações ou omissões relacionadas com a ISC e os seus compromissos de auditoria	Identificação de Riscos de Qualidade (RQ)			Avaliação de Riscos de Qualidade			Respostas aos Riscos			
	RQ N.º	Descrição	OQ afetado N.º	Probabilidade de	Impacto	Classificação o Geral de Risco	Descrição da Resposta	Linha temporal alvo	Atribuído a	Estado da implementação
				<input type="checkbox"/> Moderado <input type="checkbox"/> Baixo	<input type="checkbox"/> Moderado <input type="checkbox"/> Baixo	<input type="checkbox"/> Moderado <input type="checkbox"/> Baixo	Justificação:			

**Assinado por:**

\_\_\_\_\_

Equipa SoAQM

\_\_\_\_\_

Auditor-Chefe da UPC

\_\_\_\_\_

Auditor Coordenador

**Apêndice IV: Modelo do Relatório de Gestão de Riscos de Qualidade**

**Relatório de Gestão de Riscos de Qualidade**

**A. Introdução**

O Sistema de Gestão da Qualidade da Auditoria visa garantir a qualidade, consistência e credibilidade do trabalho de auditoria. O sistema está alinhado com os requisitos da *ISSAI 140 – Gestão da Qualidade para Instituições Superiores de Controlo (ISC)* e inclui uma Política de Gestão da Qualidade que integra o Processo de Gestão de Riscos de Qualidade como elemento essencial para prevenir e mitigar riscos que possam afetar a qualidade da auditoria.

O Processo de Gestão de Risco de Qualidade (PGRQ), para este primeiro ano de implementação, foi conduzido pela equipa *SoAQM* da Câmara de Contas (CdC) e pela UPC. Nos anos seguintes, este processo será conduzido pela Função de Gestão de Riscos de Qualidade (FGRQ) dentro da Unidade de Planeamento e Consultadoria (UPC), conforme descrito no relevante Guia de Implementação.

O PGRQ abrangia os seguintes componentes do Sistema:

- 1) Governança e Liderança;
- 2) Requisitos Éticos Relevantes;
- 3) Aceitação, iniciação e continuidade;
- 4) Realização de trabalhos de auditoria;
- 5) Recursos da ISC;
- 6) Informação e Comunicação.

**B. Processo de Gestão de Riscos de Qualidade - PGRQ**

A guia de implementação do PGRQ foi desenvolvido pela equipa de criação do *SoAQM* (que conta com um representante de todas as unidades de auditoria) e 3 membros da unidade UPC, com assistência técnica da Iniciativa de Desenvolvimento *INTOSAI (IDI)*. Durante este período, realizámos formação e discutimos processos de gestão de risco durante sessões de seis dias, definindo objetivos de qualidade, riscos e respostas. Definimos também um prazo proposto para a implementação e a responsabilidade pelas respostas ao risco delineadas.

### **C. Principais resultados**

Para abordar os riscos de qualidade, foram identificadas as seguintes questões importantes como:

- a. Enfatizando a qualidade nos documentos estratégicos da CdC. Isto inclui considerações éticas, uma vez que a CdC atualmente não possui um Código de Ética.
- b. Reforçar o Plano Estratégico com referências mais específicas à qualidade e à *ISSAI 140*;
- c. Reforçar as capacidades profissionais para garantir que todos os níveis realizam os processos de trabalho com qualidade e cumprem os padrões exigidos.
- d. Reforçar os recursos intelectuais através do desenvolvimento de manuais de auditoria para todos os tipos de auditoria, garantindo a consistência do trabalho entre as equipas de auditoria.
- e. Melhorar os processos internos de documentação, particularmente para o arquivamento de documentos de trabalho que serão utilizados em futuros nos procedimentos judiciais.

### **D. Comunicação dos resultados**

O relatório e o Registo da Gestão de Riscos de Qualidade foram desenvolvidos com o apoio do *IDI* e revisto pelo Auditor Coordenador da CdC. Os resultados finais serão aprovados pelo plenário da CdC e, posteriormente, distribuídos a todas as unidades, partilhados com toda a equipa de auditoria para aumentar a consciencialização sobre os riscos e respostas definidas. A UPC será responsável por este trabalho.

**Anexo 1: Respostas aos Riscos de Qualidade, ordenadas por prioridade**

**Anexo 2: Registo de Gestão de Riscos de Qualidade (segundo o componente *SoAQM*)**

**Assinado por:**

\_\_\_\_\_

Equipa *SoAQM*

\_\_\_\_\_

Auditor-Chefe da UPC

\_\_\_\_\_

Auditor Coordenador

**Anexo 1: Respostas aos Riscos de Qualidade, ordenadas por prioridade**

Componente SoAQM	Não	Resposta ao Risco	Prioridade	Cronologia	Atribuído a
Governança e liderança	1	Sensibilização com a Liderança, para explicar o impacto da qualidade na credibilidade dos relatórios de auditoria.	1	Março de 2026	Equipa SoAQM e UPC
Realização de trabalho e Recursos	10	-Aprovação formal do rascunho do manual de auditoria financeira. - Preparação de manuais para todos os tipos de auditoria. - Nos manuais, incluir requisitos formais para documentação para todos os tipos de auditoria conduzidos pela CdC - lista dos documentos necessários a incluir no ficheiro de auditoria. - Incluir especialmente disposições para a documentação (assinatura ou iniciais, alterações feitas ao relatório preliminar e ao relatório final) do <b>processo de revisão</b> pelos Auditores-Chefes, Conselheiros, Coordenador, Juiz Relator e Plenário. Quaisquer alterações devem basear-se em provas e em conformidade com a lei, para garantir aos plenários e outras partes interessadas quanto à qualidade da auditoria.	2	- Março de 2026 - Início dentro de 2026 - 2028	UPC e equipa <i>ad hoc</i>
Governança e liderança	2	Adicione um objetivo estratégico no Plano Estratégico, relacionado com a qualidade.	3	Outubro de 2026	UPC
Governança e liderança	3	Instrução da Liderança sobre a importância da qualidade, a ser comunicada a todo o pessoal e implementada.	4	Início de junho de 2026	Selecionado pela equipa SoAQM
Recursos	11	Estabelecer uma política ou plano de formação, incluindo disposições para detetar necessidades de formação e refletir essas necessidades em programas de formação personalizados, bem como identificar formadores adequados. Continuar a colaboração com parceiros internacionais (por exemplo, <i>IDI</i> , ISC Portugal, ISC Brasil e outras ISC pares da região).	5	2027	UPC
Requisitos Éticos Relevantes	6	Preparação de um Código de Ética alinhado com a <i>ISSAI</i> 130, refletindo o contexto da CdC.	6	2027	Equipa <i>ad-hoc</i>
Requisitos Éticos Relevantes	5	Declarações padronizadas de independência tanto para Juizes como para auditores ao nível de contratação/processo judicial. Estes devem fazer parte do ficheiro de auditoria. Além disso, declarações anuais de conformidade com o Código de Ética (quando um Código é preparado - ver resposta 6). Estes devem ser arquivados no processo pessoal do pessoal.	7	No final de 2026. Declaração Anual após a aprovação do Código de Ética	UPC
Aceitação, Iniciação e Continuidade	8	Lista de verificação padronizada na fase anual de planeamento para selecionar potenciais envolvimento a incluir no Plano, numa abordagem baseada no risco. Isto deve incluir critérios como, por exemplo: Disponibilidade de recursos e especialização, valor do orçamento para entidades estatais, interesse público/parlamentar, conclusões significativas anteriores, calendário da auditoria anterior, inclusão no mandato da CdC, etc.	8	2027	UPC com contribuição de todas as unidades
Informação e Comunicação	13	Estabelecer Procedimentos Operacionais Padrão ( <i>SOP</i> ) para processos importantes.	9	Julho de 2026	UPC com contribuição de

Componente SoAQM	Não	Resposta ao Risco	Prioridade	Cronologia	Atribuído a
					todas as unidades
Atuações de atuação	9	Documente casos de diferenças de opinião e como estas foram resolvidas. (Estabelecer ferramentas/modelos a serem concluídos nesses casos).	<b>10</b>	Outubro de 2026	UPC
Requisitos Éticos Relevantes	7	Formalizar o processo de atribuição de casos de julgamento aos Juizes (mencionando a prática de não atribuir um caso ao Juiz Relator responsável pela auditoria)	<b>11</b>	Meados de junho de 2026	UPC e secção de processamento
Governança e liderança	4	Incluir uma função dedicada da gestão de riscos na estrutura da CdC para os anos seguintes à criação do Sistema.	<b>12</b>	Abril de 2026 - aprovação da Avaliação de Necessidades e Política SoAQM	Equipa SoAQM
Informação e Comunicação	14	Todos os documentos importantes que incluam a Política SoAQM poderão ser publicados no site da CdC em ambas as línguas oficiais.	<b>13</b>	2027	UPC coordenando com a secção de tradução
Recursos	12	Recruta um técnico de TI, especialmente para CdC, e adquire/compra software para armazenar/digitalizar todos os documentos de suporte de auditoria e construir a intranet. Formação de pessoal em uso para ferramentas de TI.	<b>14</b>	2027	UPC a coordenar com a secção de técnicos de TI

**Anexo 2: Registo de Gestão de Riscos de Qualidade (segundo o componente SoAQM)**

**GESTÃO DE RISCO DE QUALIDADE – GOVERNAÇÃO E LIDERANÇA**

OBJETIVOS DE QUALIDADE (OQ)		CONDICÕES E EVENTOS, CIRCUNSTANCIAS, AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISEC E OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA		RISCOS DE QUALIDADE		AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE		RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE				ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS	
No.	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	No.	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE	IMPACTO	Classificação Global de Risco	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuição	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguinte
OQ1	A liderança demonstra um compromisso com a qualidade através das suas ações e comportamentos	A comunicação atual da liderança com a equipa enfatiza a importância de concluir as tarefas atempadamente. Sem documento interno ou comunicação relativa à qualidade da auditoria.	QR1.1	A liderança pode comunicar que a conclusão das auditorias é mais importante do que a qualidade do trabalho.	3	3	9	R1	Sensibilização com a Liderança, para explicar o impacto da qualidade na credibilidade dos relatórios de auditoria.				
OQ1	A liderança demonstra um compromisso com a qualidade através das suas ações e comportamentos	A comunicação atual da liderança com a equipa enfatiza a importância de concluir as tarefas atempadamente. Sem documento interno ou	QR1.1	A liderança pode comunicar que a conclusão das auditorias é mais importante do que a qualidade do trabalho.	3	3	9	R2	Adicione um objetivo estratégico no Plano Estratégico, relacionado com a qualidade.				

OBJETIVOS DE QUALIDADE (OQ)		CONDICÕES E CIRCUNSTÂNCIAS, AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISC E OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA		RISCOS DE QUALIDADE		AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE		RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE				ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS		
No.	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	No.	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	IMPACTO 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	Classificação Global de Risco 1 - 2 Baixo Moderado 3 - 4 Moderado 6 - 9 Alto	No	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuição	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguinte
OO1	A liderança demonstra um compromisso com a qualidade através das suas ações e comportamentos	comunicação relativa à qualidade da auditoria.	QR1.1	A liderança pode comunicar que a conclusão atempada das auditorias é mais importante do que a qualidade do trabalho.	3	3	9	R3	Instrução da liderança sobre a importância da qualidade, a ser comunicada a todo o pessoal e implementada.					
OO2	A estrutura organizacional e a atribuição de funções, responsabilidades e autoridade são adequadas para permitir o desenho, implementação e operação	Atribuição de funções relacionadas com a qualidade a funcionários com funções de auditoria já existentes.	QR2.1	Os funcionários designados para funções de gestão da qualidade podem não ter tempo suficiente para desempenhar as suas funções, levando a atrasos.	3	3	9	R4	Incluir uma função dedicada à Gestão de Risco - RM na estrutura da Cdc para os anos seguintes à criação do Sistema.					



OBJETIVOS DE QUALIDADE (OQ)		CONDICÕES E EVENTOS, CIRCUNSTÂNCIAS, AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISC E OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA		RISCOS DE QUALIDADE			AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE			RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE					ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS	
No.	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	No.	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	IMPACTO 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	Classificação Global de Risco 1 - 2 Baixo 3 - 4 Moderado 6 - 9 Alto	No	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuição	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguimento		
		funcionários públicos, o pessoal da Cdc é obrigado a cumprir o Código de Ética estabelecido pela Comissão de Serviço Público.														
		O Decreto-Lei n.º 20/2014 (Estatuto do Regime Especial de Carreira dos Auditores do Tribunal de Contas do Tribunal Superior Administrativo, Fiscal e Contas) faz referência à necessidade de os auditores cumprirem os princípios de ética da INTOSAI (Introdução). Art.9 (3)(a)) "acumulação														
								R3.1.2). Estes devem ser arquivados no processo individual do pessoal.								

OBJETIVOS DE QUALIDADE (OQ)		CONDIÇÕES E CIRCUNSTÂNCIAS, AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISC E OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA		RISCOS DE QUALIDADE			AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE			RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE				ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS	
No.	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	No.	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	IMPACTO 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	Classificação Global de Risco 1 - 2 Baixo 3 - 4 Moderado 6 - 9 Alto	No	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuição	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguimento	
003	A Cdc assegura que todo o pessoal compreende e cumpre os requisitos éticos relevantes, incluindo independência, objetividade e imparcialidade tanto no trabalho de auditoria como nos procedimentos judiciais.	As declarações de independência são assinadas pelos auditores antes do início da auditoria (para quaisquer relações familiares com pessoas em posição de autoridade no auditado, dependendo da questão a ser submetidas ao Juiz Relator. Até agora, A Cdc não adotou um Código de Ética interno. No	QR3.1	Possível incumprimento por parte de auditores e juizes dos requisitos éticos, afetando a credibilidade da Cdc.	2	3	6	R6	Preparação de um Código de Ética alinhado com a ISSAI 130, refletindo o contexto da Cdc.						

OBJETIVOS DE QUALIDADE (OO)		CONDICÕES E EVENTOS. CIRCUNSTÂNCIAS. AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISC E OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA		RISCOS DE QUALIDADE			AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE			RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE					ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS	
No.	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	No.	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	IMPACTO 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	Classificação Global de Risco 1 - 2 Baixo 3 - 4 Moderado 6 - 9 Alto	No	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuído a	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguimento		
		entanto, enquanto funcionários públicos, o pessoal da Cdc é obrigado a cumprir o Código de Ética estabelecido pela Comissão de Serviço Público. O Decreto-Lei n.º 20/2014 (Estatuto do Regime Especial de Carreira dos Auditores do Tribunal de Contas do Tribunal Superior Administrativo, Fiscal e Contabilístico) faz referência à necessidade de os auditores cumprirem os princípios de ética da INTOSAI (introdução).														

OBJETIVOS DE QUALIDADE (OQ)	CONDICÕES E CIRCUNSTÂNCIAS, AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISC E OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA	RISCOS DE QUALIDADE			AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE			RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE				ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS			
		No.	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	IMPACTO 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	Classificação Global de Risco 1 - 2 Baixo 3 - 4 Moderado 6 - 9 Alto	No.	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuído a	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguimento	
003	A Cdc assegura que todo o pessoal compreende e cumpre os requisitos éticos relevantes, incluindo independência, imparcialidade e objetividade tanto no trabalho de auditoria como nos procedimentos judiciais.	Art:9(3)(a) e "acumulação e incompatibilidades" para auditores, enquanto o ar.8 descreve as funções do auditor.	As declarações de independência são assinadas pelos auditores antes do início da auditoria (para quaisquer relações familiares com pessoas em posição de autoridade, dependendo da questão a ser - auditada) submetidas ao Juiz Relator.	QR3.1	Possível incumprimento por parte de auditores e juizes dos requisitos éticos, afetando a credibilidade da Cdc.	2	3	6	R7	Formalizar o processo de atribuição de casos de julgamento aos Juizes (mencionando a prática de não atribuir um caso ao Juiz Relator responsável pela auditoria)					

OBJETIVOS DE QUALIDADE (OQ)		CONDICÕES E CIRCUNSTÂNCIAS, AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISC E OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA		RISCOS DE QUALIDADE		AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE				RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE				ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS	
No.	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	No.	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	IMPACTO 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	Classificação Global de Risco 1 - 2 Baixo 3 - 4 Moderado 6 - 9 Alto	No.	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuído a	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguimento	
		adotou um Código de Ética interno. No entanto, enquanto funcionários públicos, o pessoal da CdC é obrigado a cumprir o Código de Ética estabelecido pela Comissão de Serviço Público. O Decreto-Lei n.º 20/2014 (Estatuto do Regime Especial de Carreira dos Auditores do Tribunal de Contas do Tribunal Superior Administrativo, Fiscal e Contabilístico) faz referência à necessidade de os auditores cumprirem os princípios de ética						No.							

OBJETIVOS DE QUALIDADE (OQ)		CONDIÇÕES E CIRCUNSTÂNCIAS, AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISCE E OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA		RISCOS DE QUALIDADE		AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE		RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE					ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS	
No.	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	No.	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	IMPACTO 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	Classificação Global de Risco 1 - 2 Baixo Moderado 3 - 4 Moderado 6 - 9 Alto	No.	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuído a	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguimento
		da INTOSAI (introdução). Art.9 (3)(a) "acumulação e incompatibilidades" para auditores, enquanto o art.8 descreve as funções do auditor.												
<b>GESTÃO DE RISCO DE QUALIDADE – ACEITAÇÃO, INICIAÇÃO E CONTINUIDADE</b>														
OQ4	A Cdc aceitará, iniciará e dará continuidade a projetos apenas se: a. for capaz de cumprir as suas responsabilidades de acordo com as normas profissionais, os requisitos legais e regulamentares	1) A Lei Orgânica da Câmara de Contas (Lei n.º 9/2011) e o Regulamento Interno definem o mandato de auditoria da Câmara de Contas, o âmbito de competência e as entidades sujeitas a auditoria. 2) A Portaria n.º 32/2025, sobre a	OR4.1	Possível perda de credibilidade se os pedidos do Governo/Parlamento continuarem a ser adiados pela Cdc (por decisão do Plenário).	2	2	4	R8	Lista de verificação padronizada (Standardized checklist) na fase anual de planeamento para selecionar potenciais envolvimento a incluir no Plano, numa abordagem baseada no risco.					

OBJETIVOS DE QUALIDADE (OQ)		CONDIÇÕES E CIRCUNSTÂNCIAS. AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISC E OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA		RISCOS DE QUALIDADE		AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE			RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE					ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS	
No.	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	No.	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	IMPACTO 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	Classificação Global de Risco 1 - 2 Baixo 3 - 4 Moderado 6 - 9 Alto	No	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuído a	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguimento	
	aplicáveis e os princípios éticos; b. atuar dentro do seu mandato ou autoridade legal; e c. tiver as capacidades, incluindo tempo e recursos, para realizar o projeto.	Adoção das Normas INTOSAI, confirma que a Câmara de Contas realiza as suas auditorias em conformidade com as normas INTOSAI e os requisitos éticos. 3) As auditorias são realizadas mediante pedidos do Parlamento Nacional ou do Governo, ou por iniciativa da Câmara de Contas, conforme previsto no artigo 40.º da Lei n.º 9/2011. Não existem auditorias obrigatórias por lei – todas são da competência da Câmara de Contas. A						Isso deve incluir critérios como, por exemplo: Disponibilidade de recursos e especialização, valor do orçamento para entidades estatais, interesse público/parlamentar, conclusões significativas anteriores, calendário da auditoria anterior, inclusão no mandato da Cdc, etc.							

OBJETIVOS DE QUALIDADE (OQ)		CONDICÕES E CIRCUNSTÂNCIAS. AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISCE OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA		RISCOS DE QUALIDADE		AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE			RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE					ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS	
No.	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	No.	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	IMPACTO 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	Classificação Global de Risco 1 - 2 Baixo 3 - 4 Moderado 6 - 9 Alto	No	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuído a	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguimento	
		<p>pode optar por adiar uma auditoria solicitada pelo Parlamento/Governo, por exemplo, por razões de recursos limitados, mas DEVE realizar as auditorias solicitadas.</p> <p>4) No que diz respeito ao processo de planeamento anual: os Auditores-Chefes, juntamente com o Coordenador, reúnem com o Plenário para sugerir as prioridades para o ano (justificando a seleção). O Plenário aprova o Plano Anual, que é publicado no site da CdC. Não existe um</p>													

OBJETIVOS DE QUALIDADE (OQ)	CONDIÇÕES E EVENTOS, CIRCUNSTÂNCIAS, AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISC E OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA	RISCOS DE QUALIDADE	AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE				RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE				ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS			
No.	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	No.	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE	IMPACTO	Classificação Global de Risco	No	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuído a	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguimento
		processo formalizado ou modelo com fatores a considerar na elaboração do plano anual ou das propostas das unidades de auditoria.			1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	1 - 2 Baixo 3 - 4 Moderado 6 - 9 Alto							
<b>GESTÃO DE RISCO DE QUALIDADE – CONFORMIDADE DO TRABALHO DE AUDITORIA</b>														
005	As divergências de opinião da equipa, ou entre a equipa e o Auditor Chefe, o Coordenador, o Consultor e o Juiz Relator, são resolvidas e documentadas adequadamente.	Em caso de divergências de opinião entre a equipa e os revisores, não existe um procedimento escrito para as resolver. Na prática, se surgir um desacordo entre a equipa e o Auditor Chefe, o Consultor é envolvido para o	QR5, 1	A eventual falta de documentação sobre a forma como as divergências de opinião foram resolvidas pode ter um efeito negativo no processo judicial (ausência de documentação que sustente a	2	3	6	R9	Documente casos de diferenças de opinião e como estas foram resolvidas. (Estabelecer ferramentas/modélos a serem concluídos nesses casos).					

OBJETIVOS DE QUALIDADE (OQ)		CONDIÇÕES E EVENTOS, CIRCUNSTÂNCIAS, AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISC E OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA	RISCOS DE QUALIDADE	AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE		RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE							ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS	
No.	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	No.	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	IMPACTO 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	Classificação Global de Risco 1 - 2 Baixo 3 - 4 Moderado 6 - 9 Alto	No	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuído a	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguimento
OQ6	Documente casos de diferenças de	- A CdC possui um projeto de manual	QR6.1	Existente o risco de as práticas de	2	3	6	R10	Aprovação formal da minuta					
		resolver. Se o desacordo persistir, o Auditor-Chefe envolve o Juiz Relator para o resolver e tomar a decisão final. Não existem prazos definidos para este processo nem para a própria auditoria (devido aos frequentes atrasos na submissão dos documentos por parte das entidades auditadas). Se uma divergência de opinião não for resolvida até à fase Plenária, será registada na ata da reunião.		conclusão da auditoria e a decisão judicial). Pode também levar à falta de transparência e prejudicar a credibilidade do processo.										

OBJETIVOS DE QUALIDADE (OQ)	CONDIÇÕES E CIRCUNSTÂNCIAS, AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISC E OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA	RISCOS DE QUALIDADE	AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE			RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE				ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS				
No.	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	No.	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	IMPACTO 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	Classificação Global de Risco 1 - 2 Baixo 3 - 4 Moderado 6 - 9 Alto	No.	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuição	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguimento
	opinião e como estas foram resolvidas. (Estabelecer ferramentas/modulos a completar nestes casos).	de auditoria financeira (ainda não formalmente aprovado) que detalha os requisitos de documentação. Nas Instruções n.º 1/2013 da CdC sobre a Pré-auditoria, existem disposições relativas ao conteúdo do ficheiro de auditoria. - Para o trabalho da Unidade de Verificação de Auditoria Interna, estão ainda a ser elaboradas as Instruções pertinentes. - Não existem disposições relativas à documentação ou assinatura		documentação serem inconsistentes, uma vez que o manual de auditoria financeira não foi formalmente aprovado e não existem outros manuais de auditoria. Existe o risco de as modificações nos relatórios de auditoria não serem rastreáveis, uma vez que não existem mecanismos para documentar as alterações ou					do manual de auditoria financeira. - Elaboração de manuais para todo o tipo de auditoria. - os manuais devem incluir os requisitos formais de documentação para todos os tipos de auditoria conduzidos pela CdC - lista dos documentos obrigatórios A incluir no processo de auditoria. - Incluir, em particular, disposições para a					

OBJETIVOS DE QUALIDADE (OQ)	CONDICÕES E CIRCUNSTANCIAS. AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISCE OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA	RISCOS DE QUALIDADE	AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE				RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE				ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS			
No.	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	No.	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE	IMPACTO	Classificação Global de Risco	No	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuído a	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguimento
		iniciais, alterações feitas ao projecto de relatório) do processo de revisão pelo Consultor, Coordenador e Juiz Relator. - O Regulamento Interno inclui a estrutura do Relatório de Auditoria.		registar quem as fez e porquê."	1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	0 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	1 - 2 Baixo 3 - 4 Moderado 6 - 9 Alto		(assinatura ou iniciais, alterações efetuadas na minuta do relatório e no relatório final) do processo de revisão pelos Auditores-Chefes, Assessor, Coordenador, Juiz Relator e Plenário. Quaisquer alterações devem ser baseadas em evidências e estar em conformidade com a lei, para garantir ao Plenário e às restantes partes interessadas a					

OBJETIVOS DE QUALIDADE (OQ)		CONDIÇÕES E CIRCUNSTÂNCIAS, AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISCE E OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA		RISCOS DE QUALIDADE		AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE		RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE				ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS		
No.	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	No.	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	IMPACTO 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	Classificação Global de Risco 1 - 2 Baixo 3 - 4 Moderado 6 - 9 Alto	No.	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuição	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguimento
0Q7	Os colaboradores desenvolvem e mantêm a competência adequada para desempenhar as suas funções.	A formação é organizada de forma pontual pelos Auditores-Chefes. Não existe um indivíduo ou unidade responsável designada para identificar as necessidades de formação, elaborar um plano de formação e organizar a formação.	QR7.1	Os colaboradores podem não estar cientes das disposições das JSSAIs, o que afeta a qualidade do trabalho.	3	3	9	R1.1	Estabelecer uma política ou plano de formação, incluindo medidas para detetar as necessidades de formação e refletir essas necessidades em programas de formação personalizados, bem como identificar formadores adequados. Manter a colaboração com parceiros internacionais (por exemplo, IDI,					

GESTÃO DE RISCO DE QUALIDADE – RECURSOS DA ISCE

OBJETIVOS DE QUALIDADE (OQ)	CONDIÇÕES E CIRCUNSTÂNCIAS, AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISC E OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA	RISCOS DE QUALIDADE		AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE			RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE				ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS		
		No.	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE	IMPACTO	Classificação Global de Risco	No.	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuído a	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguimento
OQ8	Os recursos tecnológicos adequados (aplicações, infraestruturas e processos) são obtidos e utilizados para permitir o funcionamento do sistema de gestão da qualidade da Cdc e a execução dos trabalhos.	QR8: 1	"Utiliza-se apenas o Microsoft Office. Para e-mails, utiliza-se o Gmail, bem como um serviço de e-mail institucional (Zimbra) que não é fácil de utilizar. Não existe software de análise de dados (excepto a versão gratuita do IDEA - com limitações) ou sistema (software) de gestão de auditoria disponível. Os arquivos de documentação/auditoria estão, na sua maioria, em formato de papel, causando	2	3	6	R1 2	Recruta um técnico de TI, especialmente para Cdc, e adquirir/comprar software para armazenar/digitalizar todos os documentos de suporte de auditoria e construir a intranet. Formação de pessoal em uso de ferramentas de TI.					
		QR8: 1	"Possível perda de dados e riscos de confidencialidade e, afetando a capacidade de fundamentar conclusões de auditoria e decisões judiciais. O processo de auditoria pode ser demorado e dispendioso (custos com papel e fotocopiadoras) e o erro humano é mais provável (por exemplo, na										

OBJETIVOS DE QUALIDADE (OQ)		CONDIÇÕES E CIRCUNSTÂNCIAS, AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISCE OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA	RISCOS DE QUALIDADE		AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE			RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE					ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS	
No.	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	No.	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	IMPACTO 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	Classificação Global de Risco 1 - 2 Baixo 3 - 4 Moderado 6 - 9 Alto	No.	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuição	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguimento
009	Recruta um técnico de TI, especialmente para Cdc, e adquirir/comprar software para armazenar/digitalizar todos os documentos de suporte de auditoria e construir uma intranet. Formação de	Existem apenas o manual de auditoria financeira, mas, na realidade, a Cdc também realiza outro tipo de auditorias (auditoria de conformidade e auditoria de desempenho).	QR9.1	Os relatórios de auditoria podem não seguir as normas internacionais, o que pode levar à falta de credibilidade e reconhecimento público. Além disso, pode haver falta de consistência entre auditorias amostragem). A falta de recursos de TI também pode limitar a monitorização eficaz e a revisão da qualidade: "	3	3	9	R1.0	Aprovação formal da minuta do manual de auditoria financeira. - Elaboração de manuais para todo o tipo de auditoria. - Os manuais devem incluir os requisitos formais de documentação para todos os					

OBJETIVOS DE QUALIDADE (OQ)		CONDIÇÕES E CIRCUNSTÂNCIAS. AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISC E OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA		RISCOS DE QUALIDADE		AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE			RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE				ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS	
No.	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	No.	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	IMPACTO 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	Classificação Global de Risco 1 - 2 Baixo 3 - 4 Moderado 6 - 9 Alto	No.	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuído a	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguimento
	personal utilização de ferramentas informáticas.			realizadas por diferentes equipas de auditoria.					tipos de auditoria conduzidos pela CdC – lista dos documentos obrigatórios a incluir no processo de auditoria. Incluir, em particular, disposições para a documentação (assinatura ou iniciais, alterações efetuadas à minuta do relatório) do processo de revisão pelo Consultor, Coordenador e Juiz Relator. A mesma resposta que no componente					

OBJETIVOS DE QUALIDADE (OQ)		CONDIÇÕES E CIRCUNSTÂNCIAS, AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISCE E OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA		RISCOS DE QUALIDADE		AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE				RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE				ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS	
No.	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	No.	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	IMPACTO 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	Classificação Global de Risco 1 - 2 Baixo 3 - 4 Moderado 6 - 9 Alto	No.	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuído a	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguimento	
<b>GESTÃO DE RISCO DE QUALIDADE – INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO</b>															
001	As informações relevantes e fiáveis são comunicadas aos colaboradores e às equipas de auditoria para que possam compreender e desempenhar as suas responsabilidades dentro do sistema de gestão da qualidade ou dos projetos	Qualquer informação ou alteração é comunicada através do Relator.	QR10	Possíveis atrasos na divulgação de manuais atualizados ou acesso insuficiente dos auditores à metodologia revista.	1	2	2		De acordo com o Guia de Implementação da GRQ/CRM, não é necessária qualquer resposta. O risco tem uma classificação geral baixa.						
001	Pessoal e equipa de trabalho de auditoria comunicam com superior da Cdc	Qualquer informação ou alteração é comunicada através da informação	QR11	Possível atraso na finalização do processo.	2	2	4	R1	Estabelecer Procedimentos Operacionais de Padrão (SOP) para						

OBJETIVOS DE QUALIDADE (OQ)		CONDIÇÕES E EVENTOS, CIRCUNSTÂNCIAS, AÇÕES OU INAÇÕES RELACIONADAS COM A ISC E OS SEUS COMPROMISSOS DE AUDITORIA		RISCOS DE QUALIDADE			AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE QUALIDADE			RESPOSTAS PARA ENFRENTAR RISCOS DE QUALIDADE				ACOMPANHAMENTO DAS RESPOSTAS	
No.	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	No.	DESCRIÇÃO	PROBABILIDADE 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	IMPACTO 1 - Baixo 2 - Moderado 3 - Alto	Classificação Global de Risco 1 - 2 Baixo 3 - 4 Moderado 6 - 9 Alto	No.	DESCRIÇÃO	Cronograma Previsto	Atribuído a	Estado de Implementação	Frequência	Data de Seguimento	
001	As informações relevantes e o sistema de gestão da qualidade são comunicadas às partes interessadas e a outros agentes externos.	Todos os documentos importantes são publicados no site apenas em português, embora o tetum também uma língua oficial.	QR12.1	Existe o risco de a informação não chegar às partes interessadas externas que não leem português.	3	2	6	R14	Todos os documentos importantes, incluindo a Política SoAQM, podem ser publicados no site da Cdc em ambas as línguas oficiais.						
	(Plenária) quando executam atividades no âmbito do sistema de gestão da qualidade ou dos trabalhos de auditoria.	preparada por um auditor da Cdc, submetida ao Auditor-Chefe e Auditor Coordenador e aprovado pelo Presidente/Juiz Relator responsável pelo relatório). No entanto, esta comunicação não segue um fluxo padronizado."							processos importantes.						

**GESTÃO DE RISCO DE QUALIDADE**

<b>Período de Avaliação:</b>				
	<b>Nome</b>	<b>Posição</b>	<b>Assinatura</b>	<b>Data</b>
<b>Preparado por:</b>				
<b>Revisto por:</b>				
<b>Aprovado por:</b>				

**Base de Dados de Avaliação de Risco**

A avaliação de risco deve ser realizada de forma a refletir a dimensão e as circunstâncias da entidade, bem como a natureza dos serviços prestados.

Nesta folha de cálculo do Excel existe um separador distinto para cada um dos componentes não processuais de um Sistema de Gestão da Qualidade da Auditoria, identificados pela ISSAI 140 revista.

Cada separador mostra o seguinte:

**OBJETIVOS DE QUALIDADE:**

Os objetivos de qualidade que devem constar nesta folha de cálculo são os que encontram no material de aplicação da ISSAI 140 revista, bem como quaisquer objetivos adicionais considerados necessários.

**RISCOS DE QUALIDADE:**

Os riscos de qualidade têm uma possibilidade razoável de ambos: a) ocorrerem e b) individualmente ou em combinação com outros riscos, poderem afetar negativamente o alcance de um ou mais objetivos de qualidade.

**AVALIAÇÃO:**

A avaliação baseia-se na possibilidade de ocorrência e na importância do efeito de cada risco identificado. As notas deviam ser do 1 ao 3, onde o 1 seria BAIXO e o 3 seria ALTO. E o resultado da avaliação é considerado da seguinte forma:

Probabilidade	Alto	Moderado (3)	Alto (6)	Alto (9)
	Moderado	Baixo (2)	Moderado (4)	Alto (6)
	Baixo	Baixo (1)	Baixo (2)	Moderado (3)
		Baixo	Moderado	Alto

**Impacto**

Baixo 1-2	O risco é aceitável, não é necessária resposta, ou seja, NÃO há uma possibilidade razoável de o risco ocorrer e afetar negativamente a concretização de um objetivo de qualidade.
Moderado 3-4	O risco pode não ser aceitável, use o julgamento para determinar se é necessária uma resposta, ou seja, se EXISTE uma possibilidade razoável de o risco ocorrer e afetar negativamente a concretização de um objetivo de qualidade.
Alto 6-9	Risco inaceitável, é necessária uma resposta, ou seja, EXISTE uma possibilidade razoável de o risco ocorrer e afetar negativamente a concretização de um objetivo de qualidade.

**RESPOSTAS:**

As colunas relevantes em cada separador deste modelo são completadas para incluir as respostas que a CdC precisa de implementar e a atribuição da propriedade para cada resposta.

Como indicado no Guia de Implementação da GRP (par. 4.2.2), a Função de Gestão de Risco / FGRQ irá conceber principalmente as respostas sobre riscos significativos de qualidade, com elevada probabilidade de ocorrência e que possam afetar materialmente o alcance dos objetivos de qualidade, de modo a garantir que os riscos de elevada qualidade sejam devidamente abordados. Isto significa que o FGRQ irá focar-se em riscos com uma classificação global de risco de 6 ou 9, conforme mostrado na tabela de decisão de risco acima.

**SEGUIMENTO:**

Estas colunas mostram as atividades de acompanhamento planeadas, indicando a frequência e a data do próximo acompanhamento para determinar o estado de implementação de cada resposta.