



UNIVERSIDADE DE ÉVORA

ESCOLA DE CIENCIAS SOCIAIS

Departamento de Gestão

AUDITORIA E CONTROLO INTERNO NO EXÉRCITO

**RELATÓRIO DE ESTÁGIO SOB ORIENTAÇÃO DA DOUTORA MARIA DO ROSÁRIO DA
CONCEIÇÃO MIRA DE CARVALHO**

FRANCISCO JOSÉ MERCA PEREIRA

Évora

2009



UNIVERSIDADE DE ÉVORA

ESCOLA DE CIENCIAS SOCIAIS

Departamento de Gestão

AUDITORIA E CONTROLO INTERNO NO EXÉRCITO

**RELATÓRIO DE ESTÁGIO SOB ORIENTAÇÃO DA DOUTORA MARIA DO ROSÁRIO DA
CONCEIÇÃO MIRA DE CARVALHO**



172 878

FRANCISCO JOSÉ MERCA PEREIRA

Évora

2009

AGRADECIMENTOS

A execução deste trabalho, no qual incluo o estágio que lhe serviu de base, não teria sido possível sem a colaboração o incentivo e o apoio de algumas pessoas a quem quero publicamente expressar o meu sincero agradecimento.

- Ao Exmo. Tenente General João Nuno Vaz Antunes, Comandante da Instrução e Doutrina do Exército ao Chefe do Estado Maior do CID, Coronel António Emídio da Silva Salgueiro e ao Chefe do Centro de Finanças, Coronel Camilo João Dias Pedro pela possibilidade que me deram de frequentar este mestrado e de realizar o estágio na instituição.
- Aos auditores do Centro de Finanças, Tenente Coronel Rui Miguel Azevedo Grosso e ao Major José Manuel Pinto Cano pela abertura com que me aceitaram e pela disponibilidade e conhecimentos transmitidos.
- À minha orientadora Doutora Maria do Rosário da Conceição Mira de Carvalho por toda a colaboração prestada ao longo deste trabalho.
- E, por último, à minha família especialmente à Antónia minha esposa, colega e companheira de todos os momentos sem ela dificilmente este trabalho teria chegado ao fim.

RESUMO

O Sector Público em Portugal atravessa um momento de viragem. O antigo modelo de gestão, burocrático e autoritário vai, aos poucos, dando lugar a um novo modelo assente no princípio dos três “E(s)”¹, economia, eficiência, eficácia, ao qual se pode juntar a sustentabilidade e o respeito pelo ambiente, procura tornar os serviços públicos amigos dos cidadãos e das boas práticas. Esta metamorfose exige contudo, uma acção concertada não só ao nível das práticas mas também das mentalidades num trabalho conjunto de governantes gestores e auditores.

É hoje indiscutível a importância que a auditoria interna tem no seio das organizações. O sector público começa agora a dar os primeiros passos nesta área procurando através da auditoria, não só evitar fraudes e detectar erros mas também apoiar a gestão através de uma actuação directa e eficaz sobre o que está a acontecer, garantindo que os recursos que são de todos, estão a ser gastos de forma adequada.

No Exército já existe uma cultura de auditoria na sua vertente tradicional, ou seja, verificação do passado, efeito persuasor, verificação da legalidade detecção de erros e fraudes. A instituição só pode ganhar se nesta área for pioneira alargando o âmbito, da sua intervenção ao nível da verificação da eficácia e da eficiência melhorando e criando uma cultura de rigor e boas práticas na sua gestão.

Palavras Chave: Sector Público, Auditoria Interna, Controlo Interno

¹ Vectores chaves para o aumento da produtividade e da riqueza suporte do chamado Value for Money (VFM)

INTERNAL AUDIT AND CONTROL IN THE ARMY

ABSTRACT

The public sector in Portugal is at a turning point. The old management, bureaucratic and authoritarian model is gradually giving way to a new model based on the principle of the three "E (s)²", economy, efficiency, effectiveness and, to which we can join sustainability and environmental respect. It aims at making the public service friendly for citizens and promoting better practices. This metamorphosis, however, requires a harmonized action not only at the practice level but also in the attitudes within a joint effort of governing managers and auditors.

It is nowadays indisputable the importance that internal audit has within organizations. The public sector is beginning to take the first steps in this area, seeking in the audit not only to prevent fraud and detect errors but also to support the management by working directly and effectively on what is happening, ensuring that the resources belong to everyone, and are all being spent properly.

In the Army there is already an audit culture in its traditional area, i.e., verification of the past, persuasive effect, verification of the legality, detecting errors and fraud. The institution can only win if it is pioneer in this area by expanding the scope of its intervention at the level of verification, effectiveness and efficiency, improving and creating a culture of rigour and better practices in its management.

Keywords: Public Sector, Internal Audit, Internal Control.

² Key vectors that increase the support productivity and wealth of the so called Value for Money (VFM)

INDICE GERAL

AGRADECIMENTOS.....	III
INDICE DE QUADROS.....	VIII
INDICE DE FIGURAS.....	IX
SIGLAS.....	X
INTRODUÇÃO.....	1
PARTE A – ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....	6
CAPITULO I - AUDITORIA INTERNA.....	6
1. AUDITORIA.....	6
1.1 BREVE EVOLUÇÃO HISTÓRICA.....	8
1.2 TIPOS DE AUDITORIAS.....	10
1.3 FASES DO PROCESSO DE AUDITORIA.....	12
1.4 MÉTODOS E TÉCNICAS DE AUDITORIA.....	13
1.4.1 <i>Métodos</i>	14
1.4.2 <i>Técnicas</i>	14
2. AUDITORIA INTERNA.....	16
2.1 FINALIDADE (OBJECTIVOS).....	18
2.2 PRINCÍPIOS ORIENTADORES DA AUDITORIA INTERNA - ORGANISMOS RESPONSÁVEIS.....	19
2.3 AUDITORIA INTERNA NO SECTOR PÚBLICO.....	20
3. AUDITORIA SOCIEDADE E RESPONSABILIDADE SOCIAL DO AUDITOR.....	21
3.1 AUDITORIA E SOCIEDADE.....	21
3.2 AUDITORIA E RESPONSABILIDADE DO AUDITOR.....	22
3.2.1 <i>Erros e Fraudes</i>	22
3.2.2 <i>O Risco em Auditoria</i>	23
3.2.3 <i>Ética em Auditoria</i>	24
CAPITULO II – O CONTROLO INTERNO.....	27
1. CONTROLO.....	27
2. CONTROLO INTERNO.....	29
3. CONTROLO INTERNO NO SECTOR PÚBLICO.....	33
3.1. IMPORTÂNCIA E OBJECTIVOS.....	33
3.2. PRINCÍPIOS GERAIS.....	35
3.3. TIPOS.....	36
3.4. AVALIAÇÃO DO CONTROLO INTERNO.....	37
CAPITULO III A ADMINISTRAÇÃO DO ESTADO.....	41
1. ORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA DO SECTOR PÚBLICO.....	41
1.1 DESCENTRALIZAÇÃO POLÍTICA E ADMINISTRATIVA.....	43
1.2 MODALIDADES DE AUTONOMIA FINANCEIRA.....	43
2. CONTROLO INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO.....	45
3. A IMPORTÂNCIA DOS SISTEMAS DE CONTROLO.....	46
4. ÓRGÃOS DE CONTROLO DO ESTADO.....	47
4.1 O TRIBUNAL DE CONTAS (TC).....	48
4.2 A INSPECÇÃO-GERAL DE FINANÇAS (IGF).....	48
4.3 DIRECÇÃO GERAL DO ORÇAMENTO (DGO).....	49
4.4 INSPECÇÕES GERAIS SECTORIAIS.....	49

CAPITULO IV AUDITORIA NO EXÉRCITO PORTUGUÊS	51
1. CARACTERIZAÇÃO DA INSTITUIÇÃO	51
1.1 AUTONOMIA ADMINISTRATIVA E REGIME FINANCEIRO	52
1.2 PROCESSOS INTERNOS.....	54
1.3 CONTROLO INTERNO.....	55
1.4 A AUDITORIA INTERNA	56
PARTE B – O ESTÁGIO.....	60
CAPITULO I – O ESTÁGIO	60
1. INTRODUÇÃO.....	60
2. PLANEAMENTO DA AUDITORIA	62
2.1 TRABALHOS PREPARATÓRIOS	63
2.2 PLANO GLOBAL DE AUDITORIA	65
3. EXECUÇÃO DO TRABALHO DE CAMPO	67
3.1 ÁREA DAS DISPONIBILIDADES (CAIXA, BANCOS).....	67
3.2 VENDAS, PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E CONTAS A RECEBER	69
3.3 COMPRAS AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS E EXISTÊNCIAS.	71
3.4 PESSOAL.....	74
3.5 PRESTAÇÃO DE CONTAS.....	75
3.6 CONTROLO ORÇAMENTAL.....	77
3.7 IMOBILIZADO.....	78
4. RELATÓRIOS.....	78
5. ANÁLISE CONCLUSIVA.....	80
5.1 PONTOS FORTES	82
5.2 PONTOS FRACOS.....	84
6. PROPOSTAS	85
BIBLIOGRAFIA	88
LEGISLAÇÃO	93
ANEXO – CIRCULAR Nº 15 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2006	97

INDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Exemplos de tipos de controlos preventivos e detectivos	37
Quadro 2 - Fluxograma representativo do circuito de reabastecimento de combustível.....	39
Quadro 3 - Exemplo de programa de auditoria na área caixa	66

INDICE DE FIGURAS

Figura 1 - O COSO I	31
Figura 2 - O COSO II	32
Figura 3 - Configuração do Sector Público	42
Figura 4 - Configuração dos níveis de Controlo Interno	46
Figura 5 – Cadeia de Comando do Exército.....	51
Figura 6 – Órgãos Responsáveis pela administração dos recursos financeiros numa UEO.....	54
Figura 7 – O SIG	55

SIGLAS

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

AP – Administração Pública

CEME – Chefe do Estado Maior do Exército

CF – Centro de Finanças

CID - Comando da Instrução e Doutrina

Cmd Log – Comando da Logística

Cmdt - Comandante

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

CPC – Conselho de Prevenção da Corrupção

CPOG – Curso de Promoção a Oficial General

CRP – Constituição da República Portuguesa

DFin – Direcção de Finanças

DGO – Direcção Geral do Orçamento

DMT – Direcção de Material e Transportes

EPR – Enterprise Resource Planning

IESM – Instituto de Estudos Superiores Militares

IFAC - International Federation of Accountants

IGCP – Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público

IGF – Inspeção Geral das Finanças

IGFSS - Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social

IIA – Institute of Internal Auditors

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions

IOSCO – International Organization of Securities Commissions

MIA – Modelo Individual de Abonos

NAGA – Normas de Auditoria Geralmente Aceites

NEP – Norma de Execução Permanente

NPM – New Public Management

OCAD – Órgão de Comando Administração e Direcção

OE – Orçamento de Estado

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PEV – Plano de Emprego de Verbas

PLC – Pedido d Libertação de Crédito

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

RAFE – Reforma da Administração Financeira do Estado

ROC - Revisor Oficial de Contas

SAS – Statement on Auditing Standard

SCI – Sistema de Controlo Interno

SEE – Sector Empresarial do Estado

SIG – Sistema Integrado de Gestão

SPA – Sector Público Administrativo

UE – União Europeia

UEO – Unidades Estabelecimentos e Órgãos

INTRODUÇÃO

O sector público, apontado muitas vezes como um entrave ao desenvolvimento, encontra-se num momento de viragem, a implementação de novos modelos de gestão, as preocupações em controlar e em utilizar os recursos, que são de todos, de acordo com critérios de economia, eficiência e eficácia, constituem uma nova abordagem capaz de transformar uma administração autoritária e burocrática numa administração moderna que contribua activamente para o desenvolvimento e a competitividade do País.

Vista normalmente com alguma desconfiança, a prática de auditoria no sector público, insere-se nesta nova cultura e vai aos poucos conquistando um espaço fundamental contribuindo não só para a transparência do processo de prestação de contas mas essencialmente para a melhoria da gestão no seu todo, constituindo-se como um acréscimo de fiabilidade ao novo modelo de gestão.

Apesar de recente, os domínios desta disciplina têm-se alargado, sendo hoje comum falar-se em auditoria de gestão ou operacional, de sistemas de informação, contabilística ou financeira, fiscal, ambiental, etc., um sem número de designações que identificam uma prática cada vez mais generalizada e, cuja finalidade é contribuir para a melhoria dos procedimentos nas organizações, na observância das leis e regulamentos.

A auditoria interna realizada por membros qualificados da própria organização, visa não só detectar falhas e incorrecções mas também efectuar recomendações, apontar soluções que contribuam para um melhor desempenho organizacional.

O Exército, como organização inserida no sector público do Estado, acompanha de perto todas estas transformações, ciente de que o seu desempenho enquanto garante da soberania nacional, começa no controlo e na gestão eficiente e eficaz dos meios que a Nação disponibiliza e que, da sua correcta utilização dependem não só o sucesso das missões mas também o bom nome de uma Instituição secular que, ao longo dos tempos, sempre procurou partilhar e divulgar soluções e boas práticas.

No Exército sempre existiu uma cultura de rigor e controlo, a prática de auditoria é antiga, no entanto os procedimentos utilizados tal como nos outros organismos públicos, focam sobretudo o controlo da legalidade das operações. Recentemente e de acordo com as

recomendações do Tribunal de Contas existe já alguma preocupação no sentido de alargar o seu âmbito, visando constituir-se como um verdadeiro apoio à gestão.

Num momento particularmente difícil, em termos económicos, em que o mundo vive uma das suas mais graves crises, com o papel de supervisores e auditores colocado em causa, esta temática não poderia estar mais actual. Este, pode pois, ser o momento certo para que a auditoria e os auditores, no sector público, recebam o incremento necessário e a atenção devida para um papel mais activo e uma participação independente, mas efectiva, na gestão corrente das instituições.

O presente trabalho representa, no âmbito das motivações pessoais, o interesse pelo conhecimento em geral e por esta matéria em particular, com efeito, remonta ao ensino secundário e, ao então Curso Complementar de Contabilidade e Administração, a ligação a esta área, mais tarde, profissionalmente, enquanto Oficial dos Quadros Técnicos do Exército, foram as funções na área financeira e no futuro, eventualmente, poderá a auditoria configurar-se como um sector de novas responsabilidades.

É hoje, de domínio comum que o conhecimento é um filão inesgotável, onde, independentemente, da área é sempre possível encontrar motivos de interesse, de enriquecimento pessoal e profissional. Num mundo cada vez mais globalizado é no conhecimento e na competência associada que residirá a diferença entre o sucesso e o insucesso, entre o desenvolvimento ou a estagnação, quer a nível individual quer colectivamente enquanto Nação.

A busca de competências, aprofundando o conhecimento, através da prática, na área da auditoria no sector público representa também uma aposta num mercado com um enorme potencial de crescimento. Na auditoria do Sector Público muito está por fazer, o que representa uma oportunidade de realização através, não só dos benefícios que desse facto resultam, mas acima de tudo, pelo contributo que pode ser dado para o desenvolvimento das instituições.

A estrutura deste trabalho assenta na seguinte metodologia: levantamento bibliográfico incidindo especialmente na auditoria interna no sector público e na prática por si associada de controlo interno à qual se adicionou a aprendizagem levada à prática com a realização de um estágio, no âmbito da auditoria interna do Exército. Após esta fase pretende-se retirar ilações

e conclusões que permitam efectuar propostas que possam contribuir para a melhoria dos processos de auditoria interna no Exército.

Resumidamente a estrutura deste relatório divide-se em duas partes distintas: enquadramento teórico da matéria relacionada com o estágio, com a abordagem a prolongar-se por quatro capítulos, e um capítulo final englobando o relato do estágio efectuado as conclusões e propostas.

A primeira parte inicia-se com as questões relacionadas com a auditoria em termos gerais e da auditoria interna em particular. Conceitos, princípios orientadores, evolução, importância, métodos e técnicas utilizados fazem parte da abordagem efectuada. A situação no sector público e a responsabilidade social do auditor constituem também pontos abordados conferindo por último a questão do risco e da ética aspectos sempre actuais nesta área.

No capítulo seguinte efectuar-se-á uma breve incursão às questões do controlo interno analisando os seus princípios, objectivos e a avaliação que deve ser efectuada. O terceiro capítulo aborda a organização administrativa do sector público a importância do sistema de controlo interno e dos órgãos de controlo do Estado. Finaliza a parte teórica, no quarto capítulo, com a caracterização da instituição Exército Português.

Na segunda parte relata-se o trabalho efectuado no estágio conferindo atenção à organização da instituição e à forma como a auditoria se encontra instituída, como é efectuado o planeamento e são realizados os trabalhos de campo, os métodos e técnicas utilizadas. Procurou-se ainda relacionar a teoria e as novas tendências com a realidade e a prática encontrada, retirando elementos que permitissem efectuar propostas tendentes à melhoria das práticas implementadas.

PARTE A

ENQUADRAMENTO TEÓRICO

CAPÍTULO I

AUDITORIA INTERNA

PARTE A – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

CAPITULO I - AUDITORIA INTERNA

1. Auditoria

Nunca como neste momento conturbado da humanidade, em que se vive uma das maiores crises económicas de que há memória, a função auditoria, vista como uma das formas de controlo nas organizações, é aclamada na medida em que, nas suas diferentes formas, pode, sem dúvida, contribuir para evitar muitos dos excessos que foram cometidos nas organizações em geral e nas instituições financeiras em particular.

Consequência do seu rápido crescimento e implantação o conceito e a prática de auditoria tem evoluído ao longo dos anos, com especial ênfase nas ultimas décadas, fruto entre outros factores, das significativas alterações verificadas na gestão das empresas e organizações e na economia dos países ao nível mundial.

Ao procurarmos definir auditoria abarcamos com o conceito a actividade exercida por todos os auditores e por todos os tipos de auditoria. Actualmente, será bom referir, a auditoria especializou-se e, desta forma, é possível encontrar um sem número de modalidades desde as financeiras às operacionais de gestão, de resultados etc.

Desta forma e, para o seu melhor entendimento, vejamos as definições apresentadas por alguns dos organismos nacionais e internacionais, com responsabilidade nesta área. Assim para a IFAC³ citada no Manual do Tribunal de Contas (1999, Pag. 30) a “*Auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objectivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade*”.

Para a INTOSAI⁴, segundo a mesma fonte, cuja definição está mais voltada para as finanças públicas “*Auditoria é o exame das operações, actividades e sistemas de determinada entidade,*

³ International Federation of Accountants

⁴ International Organization of Supreme Audit Institutions

com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objectivos, orçamentos, regras e normas”.

Numa primeira apreciação estas duas definições parecem diferentes, nomeadamente pelo facto de estarem direccionadas para aspectos específicos dos dois sectores, no entanto, comportam em si aspectos comuns a partir das quais o Manual do Tribunal de Contas (1999, Pag. 23) construiu a sua definição “ *Auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzida por uma pessoa idónea tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada”.*

Parece-nos esta última uma definição bastante completa ao incluir todos, ou quase todos os vectores caracterizadores da função, com efeito, auditoria é essencialmente um exame, com regras e normas visando atingir um determinado objectivo. Dependendo da auditoria, utilizando determinados métodos e técnicas, tendo como finalidade possibilitar ao auditor formar a sua opinião e emitir um parecer com uma determinada margem de erro.

O erro em auditoria, cuja abordagem será efectuada noutra parte deste relatório, é algo a ter sempre em conta, a existência de expectativas não satisfeitas “*expectation gap*” é um risco sempre presente. A auditoria só por si, face à complexidade das áreas de actuação, não pode garantir a 100% a credibilidade da informação, não pode garantir o desempenho dos gestores dentro da legalidade. Existe, e sempre existirá uma margem de erro, a qual só pode ser atenuada com recurso ao planeamento e à utilização dos métodos e técnicas correctos por parte da auditoria e à utilização de mecanismos de controlo interno por parte da organização.

Sobre auditoria, pode-se ainda afirmar que existem diferenças substanciais, entre a prática de auditoria no sector privado e no sector público. Com efeito, assim acontece, existem diferenças significativas entre a gestão, os princípios e os objectivos duma empresa comparativamente a um organismo público. Esta imposição faz com que também os métodos e técnicas utilizados pela auditoria sejam adaptados às diferentes realidades.

Esta ideia é reforçada por Marques e Almeida (2004, Pag.84) ao referir que: “*As entidades públicas e as empresas privadas laboram segundo diferentes objectivos, utilizam diferentes técnicas, o que em matéria de auditoria exige o desenvolvimento e adequação de métodos apropriados para as instituições públicas, para ir ao encontro das suas necessidades”.*

No actual contexto, com a tendência de aproximação dos modelos de gestão das empresas ao sector público, emerge a Nova Gestão Pública [New Public Management (NPM)], onde outras exigências se colocam às organizações. A transparência a eficiência e a eficácia com que devem ser geridos os dinheiros públicos exige, logicamente, uma nova postura por parte da auditoria e uma rápida adaptação na criação dos mecanismos necessários à sua verificação. A preocupação com a legalidade não basta, a auditoria tem que redimensionar o seu espaço confirmando de forma clara a sua utilidade na defesa do bem comum.

1.1 Breve Evolução Histórica

Embora existam indícios de práticas de auditoria datadas de 3000 AC, em boa verdade, estamos perante uma actividade recente que nas últimas décadas tem sofrido uma evolução considerável assumindo cada vez mais novos e diferentes graus de especialização.

Segundo Morais e Martins (2007, Pag. 87) *existem indícios de que se praticavam certas formas de auditoria interna nas antigas civilizações, altura em que, em algumas herdades privadas e nos estados feudais já existia uma pessoa que tinha por missão inspeccionar os rendimentos das contas de funcionários e agentes.*

Nessa época, os registos contabilísticos do governo eram aprovados em audiência pública, e as contas lidas e ouvidas em voz alta, facto apontado por alguns autores para a origem do significado da palavra Auditor a qual provém do vocábulo “*audire*” e que significa ouvir.

A data concreta do início da actividade é, no entanto, desconhecida sendo que no período anterior à Revolução Industrial a sua principal área de actuação eram as contas da Administração Pública e a sua principal preocupação a detecção de fraudes na utilização dos fundos públicos. Nesta época não existia indústria e, a que existia, tinha sobretudo características familiares pelo que não havia necessidade de verificação ou auditoria de contas.

No entanto, e não obstante as referências apontadas, a auditoria, enquanto actividade de controlo Económico-Financeiro, surgiu na Europa com a Revolução Industrial, ou seja, em pleno século XIX. Vai ser a partir daqui que a actividade ganha importância e se desenvolve.

Como é do conhecimento geral, após a Revolução Industrial operam-se profundas alterações ao nível sócio – económico, as empresas crescem em dimensão e complexidade, a necessidade de controlar as fraudes leva as mesmas a criar sistemas de controlo interno e, em simultâneo, o aumento das transacções tornou inviável a sua verificação na totalidade pelos

auditores. Os objectivos da auditoria deslocam-se, neste período, da detecção de fraudes e focam-se nos relatórios financeiros, na verificação da sua veracidade garantindo que os mesmos pudessem ser instrumentos de tomada de decisão.

Durante este período algumas datas merecem relevo pelo seu contributo para o desenvolvimento da função:

- 1314 – Criação do cargo de Auditor do Tesouro da Inglaterra.
- 1559 – Sistematizou-se e estabeleceu-se a Auditoria dos pagamentos a servidores públicos pela rainha Elizabeth I.
- 1880 - Foi criada a Associação dos Contadores Públicos Certificados (Institute of Chartered Accountants in England and Wales) em Inglaterra.
- 1887 – É fundado o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 1894 – Nasce o Instituto Holandês de Contadores Públicos.
- 1918 – É publicado na América o primeiro documento formal com princípios geralmente aceites e standards aplicados à auditoria, “Approved Methods for Preparation of Balanced-Sheet Statements”.
- 1934 – Estabeleceu-se nos Estados Unidos a Security and Exchange Commission (SEC)
- 1941 – Publica-se o primeiro grande compêndio sobre auditoria “ Internal Auditing” do autor Victor Z Brink e, é fundado o Institute of Internal Auditors (IIA).

Para esta evolução não foi alheio o desenvolvimento e a evolução da contabilidade bem como o desenvolvimento económico dos países, o qual gerou novas e complexas práticas nas actividades produtivas e comerciais. Na actualidade, o mundo e a auditoria vivem momentos de alguma perturbação. O Século XXI surge sobre os desígnios da globalização, sob os efeitos da evolução tecnológica, da internacionalização das empresas e da complexidade das organizações. Os recentes escândalos financeiros levam ao repensar do papel da auditoria e no seu contributo para o desenvolvimento sustentado das empresas e organizações deste novo século.

Ainda será um pouco cedo para dizer se estamos perante um novo paradigma, no entanto, é certo que a auditoria vai ocupar um novo espaço, parece evidente que nada será como dantes e que a auditoria se prepara para assumir novos objectivos intervindo de forma a garantir a credibilização e fiscalização como no apoio à gestão.

1.2 Tipos de Auditorias

Definida genericamente, auditoria, analisada a sua evolução histórica verifiquemos, ainda como a mesma pode ser delimitada, tendo como referência o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (1999, Pag. 24 -26) relativamente à actuação dos auditores.

Quanto às entidades alvo, pode desde logo ser classificada em **pública e privada**.

Quanto ao objectivo prosseguido, podem ser classificadas em **auditorias de contas, da situação financeira, de legalidade e regularidade e auditorias de gestão**. Estas últimas podem ter como objectivos a análise da legalidade, da economia, da eficiência e da eficácia.

Segundo o grau de dependência das auditorias relativamente ao órgão auditado:

- **Auditoria Externa:** efectuada por profissionais externos não subordinados à entidade, normalmente acontecem ocasionalmente;
- **Auditoria Interna:** realizadas por profissionais da própria instituição, são quase sempre permanentes.

Quanto à amplitude, ou seja, quanto ao universo a auditar:

- **Gerais:** quando têm por fim uma visão global da entidade auditada, a qual, sendo uma auditoria financeira, obriga a examinar todas as parcelas contabilísticas mas não exige um exame completo e integral de cada uma delas;
- **Parciais:** Quando têm por fim examinar um ou vários sectores, áreas, actividades ou temas, podendo ser orientadas, horizontais, de projectos ou programas e de sistemas.

No que respeita à periodicidade:

- **Permanentes:** quando se realizam por diversas vezes ao longo do exercício, de forma regular ou irregular;

- **Ocasionais** ou únicas as que se realizam quando ocorre qualquer acontecimento imprevisto ou é necessário dar solução ou resposta a alguma questão especial;
- **De fim de exercício**, as que têm por objectivo averiguar da sinceridade dos documentos de prestação de contas.

Por último, e **no que respeita à exaustão dos procedimentos** de auditoria utilizados pelo auditor, as auditorias podem classificar-se como:

- **Integrais**: consistem no exame de todas as operações efectuadas no período, podendo ocorrer quer numa auditoria geral quer numa parcial.
- **Por sondagens**: consistem em comprovar a exactidão de um número seleccionado de situações, lançamentos, registos, etc., e inferir as conclusões para o conjunto objecto da análise.

Normalmente, uma missão de auditoria pode ser enquadrável em vários destes critérios classificativos dependendo do objectivo a atingir.

Independentemente do tipo, ao auditor é exigida sólida formação técnica, independência e responsabilidade, características profissionais que a INTOSAI, nas suas normas, realça como fundamentais. Em Portugal o Tribunal de Contas no seu manual (1999, Pag. 97) nos “princípios orientadores” confirma esta exigência ao referir que o auditor deve exercer a sua actividade com independência, competência e diligência.

A actividade é regulada em Portugal pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC)⁵, e exercida por empresas ou profissionais independentes seus associados. Em termos públicos compete ao Tribunal de Contas a realização de auditorias externas de acordo com as normas técnicas vigentes. Ao nível interno, alguns organismos possuem departamentos ou pessoas responsáveis por efectuar missões de auditoria como acontece no Exército.

⁵ De acordo com o seu estatuto Decreto –Lei nº487/99, de 16 de Novembro, republicado pelo Decreto-Lei nº 224/08, de 20 de Novembro

1.3 Fases do Processo de Auditoria

Uma auditoria deve ser objecto de um planeamento cuidado, metuculoso em todos os pormenores, de forma a salvaguardar o mais possível a ocorrência de imprevistos. O trabalho do auditor para além de complexo é em regra solitário e exigente, na medida em que obriga não só a um conhecimento fundamentado da legislação mas também dos processos existentes na entidade objecto da auditoria.

Morais e Martins (2007, Pag. 135) consideram que a equipa de auditoria deverá compreender e avaliar os controlos internos existentes (que minimizam os riscos) em cada área a auditar, com o objectivo de avaliar o *gap* existente e assegurar uma razoável confiança nos mesmos, podendo determinar o alcance, limitando os procedimentos de Auditoria Interna

Para Silva (2000, Pag. 40) o trabalho do auditor pode ser dividido em quatro faces:

- *Observação*
- *Revisão*
- *Relatórios*
- *Seguimento ou Follow –up*

Para este autor na fase da Observação, o auditor busca essencialmente informações que lhe permitam o conhecimento necessário sobre o *management*, ou seja a actividade da entidade a auditar quais os seus pontos fortes e pontos fracos, quais as ameaças e oportunidades. Na fase da revisão efectua-se um exame detalhado às actividades desenvolvidas de acordo com os objectivos a atingir e os padrões estipulados. Com o relatório relatam-se as opiniões do auditor e efectuam-se normalmente recomendações que devem ser seguidas na fase do seguimento ou *follow-up*.

No Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (1999, Pag.65) independentemente do tipo de auditoria e dos objectivos que se pretendem atingir, faz-se referência somente a três fases numa missão de auditoria:

- *Planeamento*
- *Execução*

- *Avaliação e elaboração do relatório*

Genericamente, no Manual de Auditoria do Tribunal de Contas, (1999, Pag. 66-68) estas três fases encontram-se bem delimitadas e o seu alcance é perfeitamente perceptível. Com o planeamento pretende-se obter um conhecimento tão pormenorizado quanto possível da entidade e dos seus sistemas de controlo, é ainda nesta fase que deve ser elaborado o plano global da auditoria e efectuada a sua calendarização.

Na fase da execução, efectua-se a avaliação concreta dos controlos instituídos e executa-se o trabalho delineado na fase de planeamento, da avaliação do controlo efectuada resultará o grau de aprofundamento dos trabalhos bem como o tipo de testes aplicar. Na última fase, o auditor apresenta as suas conclusões e elabora o respectivo relatório com as recomendações que entender necessárias justificando essas mesmas decisões.

1.4 Métodos e Técnicas de Auditoria

A auditoria, conforme já referido, consiste num exame através do qual se procura verificar e analisar a validade e veracidade de qualquer informação. Este trabalho exige muita organização e disciplina por parte do auditor, o qual recorre a determinados métodos e técnicas que o auxiliem nesta tarefa.

No Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (1999, Pag.27) estes dois conceitos encontram-se assim definidos:

- *Métodos são os processos racionais orientados de acordo com normas específicas que hão-de conduzir o auditor na direcção do resultado desejado.*
- *As técnicas são os meios ou instrumentos que o auditor utiliza na realização do seu trabalho e que lhe possibilitam formar uma opinião.*

Métodos e técnicas constituem os chamados procedimentos de auditoria os quais conjuntamente com determinados princípios (que servem de base à orientação e avaliação da qualidade da auditoria), formam um conjunto de normas que conferem credibilidade ao trabalho dos auditores.

1.4.1 Métodos

Relativamente aos métodos no Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (1999 Pag. 28) são referidos três no âmbito da auditoria financeira:

Testes directos às contas e operações o qual consiste na verificação, a partir dos montantes que figuram nas contas finais e de síntese, dos diversos documentos de suporte (contas correntes, guias de receita, documentos de despesa, etc.).

Análise do sistema de controlo interno consiste em examinar o modo como o sistema de controlo interno funciona para verificar a sua adequabilidade e funcionamento na detecção de erros ou irregularidades significativos que possam ter ocorrido.

Utilização em simultâneo dos dois métodos anteriores.

A aplicação prática do primeiro método apresenta, ainda de acordo com o Manual do Tribunal de Contas, limitações, nomeadamente não permite colher informações sobre o mérito dos valores constantes das contas, revela ineficácia relativamente às contas de carácter repetitivo ou às que forem restritas a um reduzido número de operações e oneroso sempre que o número de e complexidade das operações envolvidas implique um número elevado das mesmas de forma a possibilitar a formação de um juízo.

Resulta desta análise que na generalidade dos casos se opte pela utilização em complementaridade dos dois métodos, com efeito a abordagem utilizada no segundo método não elimina a utilização do primeiro, somente limita o número de verificações específicas a efectuar consoante o maior ou menor grau de fiabilidade dos circuitos implantados e em vigor, decorrente do sistema de controlo interno instituído.

1.4.2 Técnicas

Na generalidade das auditorias, os procedimentos utilizados (Métodos e Técnicas) não se aplicam a todos os factos patrimoniais mas apenas a alguns deles. Estes procedimentos que auxiliam o auditor na formação de uma opinião e que variam consoante o tipo de trabalho a realizar, podem classificar-se em: **procedimentos gerais** (com aplicação em várias fases da execução do exame) e **procedimentos específicos** (apenas com aplicação em certas áreas e tipos de auditoria). Os primeiros, segundo o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (1999, Pag. 30), compreendem as seguintes técnicas de verificação:

- **Inspeção** é a verificação física de determinados bens do activo (existências, imobilizado corpóreo, etc.) e dos documentos de suporte de diversas operações (vendas, compras, recebimentos, pagamentos, etc.);
- **Observação** é o acompanhamento na prática das funções cometidas às várias pessoas;
- **Entrevista** é a procura de informação ou de esclarecimentos pontuais junto de pessoas conhecedoras de situações de interesse para o auditor;
- **Confirmação** é o procedimento que consiste na obtenção de provas que se podem apurar na entidade que se está a auditar (facturas, guias, extractos bancários, etc.) ou fora dela através de certidões ou de circularizações destinadas à confirmação de saldos de contas e outras informações;
- **Análise** é a revisão dos registos contabilísticos e saldos das contas com o fim de se verificar a credibilidade que merece a informação constante das demonstrações financeiras;
- **Cálculo** é a verificação da exactidão aritmética dos documentos e registos contabilísticos correspondentes, bem como a verificação de cálculos autónomos.

De um modo geral, e de acordo com o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (1999, Pag. 31-33) em auditoria realizam-se quatro grandes tipos de testes:

- **De procedimento;**
- **De conformidade;**
- **De substanciação ou substantivos; e**
- **Analíticos.**

Os testes de procedimento consistem em seleccionar uma operação de cada tipo e acompanhar o seu percurso ao longo de todo o sistema de processamento e controlo, pretende-se com os mesmos confirmar o entendimento efectuado através das notas descritivas ou dos fluxogramas, devem ser aplicados a todas as operações relevantes em relação aos objectivos específicos do controlo interno previamente definidos, devem também ser descritos em documentos que indiquem as operações abrangidas. As incorrecções reveladas pelos testes devem produzir alterações na descrição do sistema.

Consideram-se testes de conformidade os que se destinam a confirmar se os procedimentos e as medidas de controlo interno são adequados e se funcionam normalmente ao longo do exercício. Se na sequência do levantamento do sistema de controlo interno se concluir que este é forte, dever-se-á orientar os trabalhos para a realização de testes de conformidade, reduzindo os testes de substanciação e concentrando-os nas áreas onde os riscos de ocorrência de erros não são suficientemente prevenidos pelo sistema de controlo interno.

No desenvolvimento dos testes de conformidade utilizar-se-ão três modalidades distintas: **Exame** de documentos, previamente seleccionados, para confirmar se o procedimento foi adequadamente aplicado ao longo de todo o período. **O reprocessamento** de certas transacções, com vista a confirmar que têm evidência de terem sido objecto de verificação e controlo e, por último, a **Observação directa** da técnica de controlo em funcionamento, completada com entrevistas apropriadas aos executantes.

Consideram-se testes substantivos os que procuram confirmar o adequado processamento contabilístico, nas suas verificações, o auditor selecciona, a partir dos registos contabilísticos, um conjunto de operações representativo do montante total contabilizado, consultando posteriormente o documento de suporte.

Os testes analíticos consistem na análise e ponderação de dados e informações variadas, de natureza ou incidência económico-financeira, incluindo rácios, tendências e variações em relação ao(s) ano(s) anterior(es) e ao(s) orçamento(s), com vista a identificar assuntos ou saldos anormais que requeiram especial atenção ou investigação, comparativamente com os saldos e variações que se apresentem razoáveis ou justificáveis.

2. Auditoria Interna

Auditoria interna pode ser considerada um dos muitos ramos em que o conceito original se foi subdividindo ao longo dos tempos e, de alguma forma, adaptando às novas necessidades nas empresas em particular e nas organizações em geral. Com efeito, à medida que as sociedades foram evoluindo novas e complexas formas organizacionais foram surgindo assim como a necessidade de novas formas de as gerir e controlar.

A auditoria interna surge nesta perspectiva de evolução com a necessidade de dotar as organizações não só de uma forma de controlo mas também de alguém tecnicamente preparado que apoiasse a gestão nas suas decisões e na obtenção dos seus objectivos.

Na perspectiva do IIA – The Institute of Internal Auditors, citado em Pinheiro (2008, Pag. 25) *A auditoria Interna é uma actividade independente, de avaliação objectiva e de consultadoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação.*

Para o sector público, de acordo com Silva (2000, Pag. 10), *Poder-se-á definir Auditoria Estatal como a actividade independente e objectiva, desenvolvida pelo auditor e destinada a acrescentar valor melhorando os resultados e os processos operativos da organização. Caracteriza-se pela execução de exames estruturados de políticas, programas orçamentais, actividades, projectos, funções e tarefas das organizações do Estado com o fim de medir e informar quer sobre a utilização económica e eficiente dos recursos empregues bem assim como foram atingidos os objectivos prosseguidos, quer sobre a conformidade legal.*

Destas definições destaca-se a expressão acrescentar valor, com efeito a auditoria interna deve representar algo mais do que reportar o passado e a verificação da conformidade legal, deve, acima de tudo, implicar um compromisso presente e futuro. Para Silva (2000, Pag. 10) *qualquer actividade, desenvolvida numa organização, deve ter um contributo para o valor acrescentado da sociedade, ou seja para a criação de riqueza.*

Destacaria ainda um outro aspecto importante que é o facto do auditor poder contribuir para a melhoria dos processos operativos da organização e que, de alguma forma, rompe com a visão tradicional de auditoria virada para os aspectos da detecção de erros e fraudes Silva (2000, Pag 10) *refere a necessidade da auditoria produzir resultados para a gestão através do efeito de sinergia entre a forma como faz o serviços e a natureza dos mesmos.*

É pois inquestionável que a auditoria pode contribuir de forma significativa para a melhoria dos processos operativos e para a criação de valor numa organização. De acordo com Morais e Martins (2007, Pag. 14) *a auditoria interna fornece análises, recomendações sugestões e informações, relativas às actividades, unidades, divisões ou processos auditados. O auditor interno deve revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar uma solução de modo a convencer os responsáveis a tomar as medidas correctivas adequadas.*

Para que a sua acção seja efectiva, torna-se no entanto, fundamental que a actividade disponha, no seio da organização, de um enquadramento adequado, que a sua acção esteja definida em documento formal, estabelecendo claramente objectivos, responsabilidades e autoridade, permitindo assim ao departamento ou gabinete de auditoria, conforme o caso, cumprir a sua missão com a transparência e a independência que é exigida à função.

2.1 Finalidade (Objectivos)

Embora recente a auditoria interna desempenha já um papel importante nas organizações a sua utilização no sector público ainda não é generalizada mas prevê-se que a breve prazo tal aconteça.

Dos seus objectivos faz parte sem dúvida contribuir para a melhoria da gestão da organização de que depende. Para Moraes e Martins (2007, Pag 123) *o principal objectivo da actividade de auditoria interna é incentivar o cumprimento dos objectivos da entidade.*

Para estes autores existem ainda um conjunto de objectivos considerados secundários que é necessário cumprir para atingir o objectivo principal, nomeadamente:

- *Avaliar o controlo interno da entidade, quer na vertente financeira quer operacional, com o objectivo de assegurar a fiabilidade da informação financeira, a eficácia e eficiência dos recursos e o cumprimento das normas e regulamentos;*
- *Analisar os activos da entidade considerando possível a sua incorrecta utilização;*
- *Analisar a fiabilidade do sistema de informação da entidade, determinar a correcta obtenção da informação utilizada nas operações;*
- *Considerar o cumprimento, por parte da estrutura organizacional, das políticas emanadas da Direcção;*
- *Analisar a racionalização dos critérios organizacionais, valorizando a possibilidade de melhor utilização e efectuando as recomendações oportunas.*

Para Silva (2000, Pag. 31) são essencialmente três as finalidades da auditoria estatal (**prevenção; correcção e a reforma**). Para este autor prevenir erros, omissões e abusos na Administração Pública é uma das grandes finalidades da auditoria, depois o trabalho do

auditor deverá sempre conter as recomendações julgadas necessárias às correcções dos abusos detectados, o último objectivo prende-se com a ideia de que reformar, implica mudança e de que é sempre possível fazer melhor.

Melhorar a qualidade da gestão deve pois, sem dúvida, ser um dos objectivos da auditoria interna, esta acção, contudo, só sortirá o efeito esperado se as correcções e as propostas efectuadas pelos auditores forem aceites e implementadas pelo que também será importante o acompanhamento da sua implementação e a monitorização dos resultados obtidos.

2.2 Princípios Orientadores da Auditoria Interna - Organismos Responsáveis

O trabalho de qualquer auditor deve sempre ser orientado por princípios éticos, princípios que resultam de um conjunto de normas emanadas pelos Organismos Nacionais e Internacionais constituindo desta forma, de acordo com Morais e Martins (2007, Pag. 49), *um activo intangível reconhecido por terceiros*.

São estes organismos que, baseados nos seus códigos de ética, difundem as normas de auditoria, as quais resultaram não só do desenvolvimento económico ao nível mundial mas também da necessidade de dispor de normas de actuação uniformes com aplicação e aceitação geral, Normas de Auditoria Geralmente Aceites (NAGA).

Estas Normas de Auditoria Geralmente Aceites constituem um conjunto de regras que devem ser observadas na execução de qualquer trabalho de auditoria. O primeiro organismo a adoptar um código de ética foi o AICP⁶. As primeiras normas tiveram origem nos Estados Unidos, em 1929 após a crise da bolsa de Nova York. Actualmente, para além do referido AICP, existem outros organismos internacionais que emitem normas de auditoria, nomeadamente: IFAC⁷, INTOSAI⁸, IIA⁹ e UE¹⁰. Portugal encontra-se representado através da OROC¹¹ no IFAC e na INTOSAI pelo Tribunal de Contas.

⁶ American Institute of Certified Publics Accountants

⁷ International Federation of Accounts

⁸ International Organization of Supreme Audit Institutions

⁹ Institute of Internal Auditors

¹⁰ União Europeia

¹¹ Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Para a prática profissional da Auditoria Interna, as normas internacionais são emanadas pelo IIA, cujas normas tem aplicação mundial cabendo aos organismos dos países filiados, no nosso país ao IPAI¹², efectuar a tradução para os seus membros ao nível local.

2.3 Auditoria Interna no Sector Público

Tradicionalmente o controlo no sector público cabe ao tribunal de contas, no entanto, esta evidência parece tender a alterar-se com os profissionais de auditoria a serem chamados a intervir também nesta área.

As reformas introduzidas ao nível do sector público, na linha daquilo que vinha acontecendo na generalidade dos países desenvolvidos, visando sobretudo, a introdução de melhorias ao nível dos serviços prestados pela administração pública, procurando introduzir critérios com base na eficácia e na eficiência na gestão desses organismos, consubstanciou uma aproximação dos modelos de gestão públicos aos modelos de gestão privada.

A introdução do modelo baseado na *New Public Management*, conforme ficou conhecida esta tendência, aliado aos sucessivos escândalos contabilísticos, a desconfiança gerada originaram um significativo e crescente interesse por esta actividade, abrindo as portas ao desenvolvimento e afirmação da prática de auditoria, possibilitando um crescente interesse e um papel mais activo não só como garante da legalidade mas e, principalmente, na própria gestão.

O sector público não fica pois, imune a esta “revolução” e procura também, de alguma forma, adaptar-se a esta nova realidade. As dificuldades são muitas, as diferenças entre um organismo público e uma empresa são significativas, ao nível dos objectivos, das práticas contabilísticas, da própria gestão com a não existência de concorrência e de um mercado, etc.

No entanto, as dificuldades que são reais e conhecidas não podem servir de desculpa para não avançar com um processo generalizado de realização de auditorias e, tendo em conta as características dos organismos, não se dotarem os mesmos de auditores que possam através dos seus conhecimentos e no cumprimento das melhores práticas, auxiliar a gestão. Cada vez mais a auditoria, para além dos aspectos financeiros, visa também aspectos de gestão, ambientais, de utilidade social, entre outros. (Manual de Auditoria do Tribunal de contas (1999, Pag.30)).

¹² Instituto Português de Auditores Internos

3. Auditoria Sociedade e Responsabilidade Social do Auditor

3.1 Auditoria e Sociedade

Emitir um parecer sobre as contas e resultados, dar-lhe credibilidade no plano interno e externo, contribuir para a boa imagem da empresa ou organização, constituem sem dúvida alguns dos objectivos mais relevantes da auditoria. Esta ideia de segurança revela-se contudo, um dos conceitos que divide auditores e sociedade e consubstanciam aquilo a que se entendeu chamar de diferenças de expectativas.

Para Barata (2005, Pag. 70) a auditoria, tal como está desenhada, assume a característica de bem público para a sociedade, interessando, assim reflectir sobre se a auditoria está em condições de proporcionar os serviços que a sociedade reclama e a forma como a sociedade quer que estes se realizem.

Com efeito, a sociedade e principalmente os utilizadores directos da informação consideram que a auditoria deveria cobrir determinados aspectos e apresentar resultados que garantam não só a saúde financeira como as suas perspectivas futuras. Os auditores têm um entendimento diferente da função e consideram ser de todo impossível garantir tal pressuposto. Esta diferença de expectativas advém da impossibilidade de a auditoria cobrir todas as áreas e todos as transacções.

Em simultâneo existe ainda algum desconhecimento acerca do trabalho do auditor. Entre o público em geral existe a convicção de que o auditor ao efectuar uma auditoria examina e verifica todas as transacções efectuadas na empresa ou organização o que na prática não se verifica. O auditor em regra fundamenta e apresenta a sua opinião com base em técnicas de amostragem, com desenvolvimento adequado a cada caso.

Esta realidade faz com que o auditor nos seus relatórios não possa concluir com total segurança que o trabalho sobre o qual incidiu a sua análise está isento de erros, omissões ou fraude. Sendo verdade, contudo, esta limitação não pode servir para, de uma forma generalizada, justificar situações de falta de rigor ou falta de profissionalismo, o auditor tem uma responsabilidade um código de ética e de conduta que deverá seguir escrupulosamente.

Numa breve análise histórica verifica-se que a questão da detecção de fraudes e erros pelos auditores, enquanto objectivo primário da auditoria, têm ao longo da história sofrido

alterações e entendimentos nem sempre coincidentes entre auditores, gestores e a sociedade em geral. Na actualidade é notória a pressão existente para que exista uma maior responsabilização dos auditores na detecção de erros e fraudes.

A comprovar esta ideia a existência de normativo específico e o seu constante aperfeiçoamento. De acordo com a **Norma Internacional de Auditoria nº 240 – “Fraudes e Erros”** citada em Almeida (2005, Pag. 156) o auditor ao planear uma auditoria deve ter em atenção o risco de distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras resultante de erros e fraudes. Refere ainda que apesar da adequada preparação de uma auditoria, existem sempre riscos de distorções materialmente relevantes não serem detectadas.

Estudos recentes, nomeadamente o **Relatório Cadbury e o livro verde da U.E.** referidos por Almeida (2005, Pag. 157-158) alinham no sentido de que o auditor deve planear o seu trabalho de forma a conseguir uma expectativa razoável na detecção de erros e fraudes mas a responsabilidade primordial na sua prevenção compete à administração da empresa ou organização.

De acordo com Barata (2005, Pag 293) *a localização de erros e fraudes é uma resultante e não um fim do exame às contas da empresa, devendo acentuar-se no entanto o carácter persuasivo da auditoria o que não impede antes reforça a necessidade de implementar e manter um adequado sistema de controlo interno.*

Refere ainda este autor que os auditores de uma maneira geral não são contratados para descobrir erros ou fraudes nem a sua acção garante que estes não aconteçam o que não obsta a que não devam estar atentos à sua ocorrência e em caso afirmativo, organizem programas especiais para averiguar a sua extensão, montante e repercussões nas demonstrações financeiras.

3.2 Auditoria e Responsabilidade do Auditor

3.2.1 Erros e Fraudes

Grosso modo a distinção entre o erro e a fraude reside na intencionalidade do acto.

O Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (1999, Pag. 72) *define como erro a falta profissional cometida por distração, negligência ou ignorância de determinados princípios, normas ou regras contabilísticas ou administrativas, que se traduza em incorrecção*

aritmética ou de registo das operações e que afecte a regularidade ou perfeição técnica da contabilidade e divide os erros em dois grandes tipos: incorrecções de carácter aritmético e os que resultam de deficiente aplicação das normas e princípios contabilísticos.

Para o mesmo Manual, estamos perante uma irregularidade, quando existe uma violação intencional ou não de uma lei, norma ou princípio contabilístico ou administrativo aplicável, podendo qualificar-se como fraudes quando em face dos elementos objectivos e subjectivos pertinentes, estejam reunidos os requisitos jurídicos aplicáveis.

De igual modo a ISA 240¹³ distingue fraude de erro e descreve dois tipos de fraude considerados relevantes para o auditor: distorções resultantes de apropriação indevida de activos e distorções resultantes de relato financeiro fraudulento. Esta norma exige ainda que o auditor mantenha uma atitude de cepticismo profissional no sentido de reconhecer que uma distorção material devida a fraude é sempre possível de existir.

Desta forma, com maior ou menor ênfase, um trabalho de auditoria de alguma forma está ligado à detecção de erros e irregularidades independentemente de, conforme já referido, o foco principal de um auditor não ser a detecção de fraudes, erros ou irregularidades. A sua importância e detecção devem contudo fazer parte das preocupações dos auditores na preparação do planeamento e programa de auditoria.

3.2.2 O Risco em Auditoria

O risco em auditoria é representado pela probabilidade de existirem erros, omissões e, eventualmente, fraudes nas contas da empresa não identificados pelos auditores no decorrer do seu trabalho e cuja relevância material possa influenciar a opinião dos utentes das demonstrações financeiras nas suas decisões e os efeitos danosos delas resultantes. Barata (1999, Pag. 90)

No âmbito do risco, convém ainda referir que o mesmo está estritamente relacionado com a extensão, custo e qualidade da auditoria, Barata (1999, Pag. 96) e que risco e amostragem são indissociáveis, Monteiro e Pontes (2002, Pag.72).

Não será difícil compreender que sendo humanamente impossível e materialmente dispendiosa a verificação de todos os movimentos contabilísticos e de todas as transacções

¹³ Norma Internacional de Auditoria 240, A responsabilidade do auditor ao considerar a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras

efectuadas pela empresa ou organização, durante um período de tempo adequado à concretização de uma opinião pelo auditor, este tenha que tomar decisões, efectuar escolhas proceder a essa mesma análise com recurso a métodos e técnicas que lhe garantam formar e comunicar uma opinião que esteja, o mais possível, isenta de erros materialmente relevantes¹⁴.

Ao emitir esta opinião, com base numa amostra, seja ela assente em técnicas estatísticas ou não, o auditor efectua uma selecção de um grupo de elementos de uma população. Este processo tem associado um determinado risco, o qual pode ser de amostragem¹⁵ ou segundo Monteiro e Pontes (2002, Pag. 87) de não amostragem o qual se relaciona com a eficácia e a eficiência dos procedimentos substantivos¹⁶.

Não pretendendo efectuar neste ponto uma análise profunda a esta temática do risco em auditoria é contudo importante referir que apresentando contornos ligeiramente diferentes o mesmo é relevante tanto para o sector público como para o sector privado. E se no sector privado uma opinião errada pode acarretar prejuízos elevados aos investidores dessa empresa, não é menos verdade que a mesma opinião num organismo público acarreta consigo também graves prejuízos, neste caso, ao bem comum.

3.2.3 Ética em Auditoria

No século XX, principalmente na sua parte final, a humanidade assistiu a um desenvolvimento a todos os níveis da sociedade. A ascensão do capitalismo permitiu aos países desenvolvidos uma qualidade de vida sem precedentes e a obtenção de bem-estar social que, não sendo generalizado em muito contribuiu para o desenvolvimento dos países. Este acumular de riqueza contudo, não aconteceu de forma sustentada nem generalizada e o mesmo sistema é em simultâneo responsável pelos milhões de pobres e pelas assimetrias entre países e regiões do globo.

Esta ideia é reforçada com o fenómeno da globalização, o qual trouxe consigo um acréscimo de importância para as grandes empresas multinacionais e, em simultâneo, um decréscimo do poder dos Estados reféns dos conhecimentos e das capacidades tecnológicas destas organizações e do que isto representa directamente para a criação de empregos e para o bem

¹⁴ Erro cujo efeito individual ou agregado, é suficiente para que as demonstrações financeiras não sejam apresentadas de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites. Monteiro e Pontes (2002, Pag.107).

¹⁵ Probabilidade de a opinião baseada na amostra ser diferente daquela que se retirava se fosse observada toda a população

¹⁶ Executados para obter prova de auditoria podem ser de dois tipos: testes substantivos ou testes aos saldos das contas (Circular nº 15 de 04 de Dezembro de 2006 da DF/ComLog)

estar social. Esta aliança significou contudo, uma maior concentração da riqueza e do poder que leva a que a mesma começasse a ser questionada pela sociedade em geral, levando à adopção de medidas de combate à corrupção e ao reforço de princípios um pouco esquecidos como a deontologia e a ética.

É neste contexto que a transparência das contas, o mesmo é dizer da vida das empresas, deve constituir um objectivo vital, tanto para os empresários, gestores e profissionais de contabilidade, como para as forças económicas, políticas, sociais e sindicais nos planos nacional e internacional, tendo em vista uma melhor repartição de rendimentos a nível mundial, Barata (1999, Pag. 175-176).

Pela complexidade que atingiram as organizações e as relações que entre si se estabelecem, o combate às desigualdades e à transparência só faz sentido numa perspectiva global, na criação de um novo paradigma de desenvolvimento, onde a ética e os valores faz todo o sentido. Até lá são contudo, as pequenas batalhas, nas quais se incluem as declarações de princípios, os códigos de conduta e os quadros de referência ética que surgem um pouco por todos os sectores e organizações como será o caso dos auditores e dos revisores de contas.

Um código de ética engloba um conjunto de princípios básicos, estruturantes da profissão, sobre os quais assentam as normas ou regras de conduta. Analisando o código de valores dos revisores oficiais de contas¹⁷, dos auditores internos ou dos auditores do tribunal de contas em todos é notória a preocupação em criar um conjunto de princípios e normas que regulamentem os deveres a que devem obedecer os profissionais desta área.

Difícilmente esta profissão poderia existir sem um conjunto de princípios que servisse de referência ou sem um conjunto de normas que regulassem a actividade e que, de alguma forma, permitissem avaliar a sua conduta. O objectivo de um código de ética é, aliás, a criação de uma cultura, neste caso na profissão de auditores que contribua para tornar os profissionais desta área reconhecidos não só pelas suas competências mas também pela sua isenção e integridade.

¹⁷ Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas, Publicado no Diário da República, III Série, n.º 297, de 26 de Dezembro de 2001

CAPÍTULO II

CONTROLO INTERNO

CAPITULO II – O CONTROLO INTERNO

1. Controlo

Controlo é um termo comum, usado habitualmente em diferentes contextos normalmente com o sentido que a palavra em si abriga, vigilância, orientação, verificação, ou seja, pressupondo uma acção, uma finalidade que, no âmbito deste trabalho, significa, em última análise, garantir o bom funcionamento das empresas e organizações.

Para Morais e Martins (2007, Pag. 27) controlo é qualquer acção empreendida pela gestão, pelo conselho e outros membros da entidade para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objectivos e metas da organização. A gestão planeia, organiza e dirige o desempenho de acções suficientes para assegurar com razoabilidade que os objectivos e metas serão alcançados.

O controlo surge assim, nesta perspectiva, como forma de auxílio à gestão na concretização dos objectivos estabelecidos pela organização, pode assumir diferentes formas, representa um meio para atingir um fim, actua como rede de protecção minimizando e evitando, não só, os efeitos da ocorrência de erros e fraudes, como ainda, se correctamente implantado, permite aos gestores, pilotar as actividades e introduzir as correcções necessárias.

De acordo com Morais e Martins (2007, Pag. 27) existe um controlo adequado quando a gestão o planeou e organizou (concebeu) de tal modo que foi assegurada uma garantia razoável que os riscos da organização foram adequadamente geridos e de que os objectivos e metas da organização serão alcançados de forma eficiente e económica

Esta ideia é confirmada na Norma 300¹⁸, do IIA¹⁹, referida por Pinheiro (2008, Pag. 99) *considera-se que existe um controlo eficaz quando a administração dirige os sistemas de modo a assegurar que os objectivos e metas estabelecidas para a empresa sejam cumpridos.*

O controlo, tem assim um importante papel nos modernos modelos de gestão, na forma como apoia e contribui para a prossecução dos objectivos da empresa ou organização. Tal não significa contudo, que o controlo seja remédio para todos os males e que baste ter um qualquer sistema de controlo para que não existam erros, nem se verifiquem fraudes. De facto

¹⁸ Normas para a prática profissional de auditoria Interna da responsabilidade do IIA, traduzidas pelo IPAI (ver <http://WWW.ipai.pt>)

¹⁹ The Institute of Internal Auditors, Inc – IIA (ver <http://WWW.theiia.org/>)

assim não é, o controlo tem limitações, na verdade o sistema de controlo apenas pode garantir uma segurança razoável.

No sector público o conceito tem aplicação e relevante importância, sendo que, nem sempre foi utilizado nesta perspectiva de apoio à gestão. Inicialmente a sua utilização restringia-se à verificação do cumprimento das normas instituídas e só, recentemente, com a implementação da Nova Gestão Pública (*New Public Management*) esta realidade se alterou, passando a actividade a ser encarada como fundamental para o bom desempenho global da organização.

O controlo, pode ainda, na perspectiva da organização, ser considerado externo ou interno, duas actividades distintas que se debruçam sobre a mesma realidade, a empresa ou organização os fins esses são diferentes.

Para Moreno (2006, Pag. 39) o Controlo Interno organiza-se e funciona no interior da gestão financeira pública; está integrado, regra geral, nas estruturas organizatórias e dirigentes do sector público gestor; depende sempre, directa ou indirectamente, e, ao menos, em última instância, do seu órgão de cúpula, o Governo; serve a gestão e os gestores financeiros públicos; constitui uma função técnica da gestão, em conjunto com as de planeamento e execução.

Já o Controlo Externo organiza-se e funciona fora de qualquer nível, plano ou estrutura de gestão pública; é independente de todos os órgãos gestores do Estado e, em particular, do Governo, que é in fine, o controlado; tem poderes de avaliação e pode utilizar o controlo interno; serve e está ao serviço, antes de mais, dos cidadãos e dos contribuintes.

Decorre destas definições que, não só a finalidade os distingue mas também a dependência ou independência os diferencia, e, pode-se acrescentar ainda que, entre ambos não existe hierarquia, antes complementaridade não podendo nenhum ser dispensado sendo ambos necessários.

De acordo com Moreno (2000, Pag. 263) enquanto o controlo externo traduz a resposta do Estado moderno e democrático às exigências dos cidadãos contribuintes, o controlo interno constitui uma solução técnica para as necessidades da moderna gestão financeira pública.

Com efeito mais do que nunca os cidadãos exigem saber, conhecer onde, como, e com que resultados os recursos são utilizados, aos gestores compete introduzir as ferramentas e os

mecanismos que garantam uma gestão moderna dos meios disponibilizados colocando os mesmos ao serviço dos cidadãos.

Actualmente na gestão de qualquer empresa ou organização, todas as ferramentas são poucas, inventam-se modelos, descobrem-se novas técnicas, inovam-se e renovam-se conceitos é necessário ser competitivo e, nesta nova filosofia de gestão, o controlo afirma-se mais do que nunca, como uma actividade essencial na prossecução do fim último a atingir, o bem comum.

2. Controlo Interno

Nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja poderá exercer a sua actividade operacional sem ter implementado um qualquer sistema de controlo interno Costa (2000, Pag. 139).

Esta afirmação, reveladora da importância do controlo interno para a actividade da empresa ou entidade, e, no extremo, para a sua própria sobrevivência, encerra em si toda a sua importância. Na literatura actual são várias as definições caracterizadoras desta actividade, através delas é possível perceber a sua amplitude e influência nas organizações.

Pinheiro (2008, Pag. 99) define controlo interno como o conjunto de mecanismos ou práticas utilizadas para evitar ou detectar actividades não autorizadas, na consecução dos objectivos traçados pela empresa.

De acordo com Morais e Martins (2007, Pag. 27) A primeira definição de controlo interno surgiu em 1934, da responsabilidade do American Institute of Certified Publics Accountants (AICP), para este Instituto *o controlo interno compreende um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adoptados num negócio a fim de garantir a salvaguarda de activos, verificar a adequação e confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão.*

Destas definições resulta óbvia a importância do controlo interno e verifica-se que o conceito é bastante extenso. O Controlo Interno resulta de um plano e engloba todos os métodos e procedimentos adoptados pela gestão, tendentes a garantir os objectivos da organização, não só os relacionados com as funções contabilísticas e financeiras mas todos os aspectos que

envolvem as operações de uma qualquer organização, incluindo a adesão às políticas da gestão.

Como referência fundamental desta conceptualização, de controlo interno, destacam-se os trabalhos do *Comitee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*. Este organismo publicou Em 1992, nos E.U.A., o relatório "Internal Control - Integrated Framework", vulgarmente conhecido como "*relatório COSO*", estudo que se tornou referência mundial nesta matéria.

Na actualidade a generalidade dos organismos com responsabilidades nesta área alinha as questões do controlo interno de acordo com o modelo COSO²⁰. Morais e Martins (2007, Pag. 28), referem que o AICP é um desses organismos.

O COSO, citando os referidos autores, define controlo interno como um processo levado a cabo pelo conselho de Administração, Direcção e outros membros da entidade com o objectivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seguintes objectivos:

- *Eficácia e eficiência dos recursos;*
- *Fiabilidade da informação financeira*
- *Cumprimento das leis e normas estabelecidas*

A estrutura do modelo COSO, ou cubo do coso, conforme figura 1, baseia-se nas cinco componentes de controlo interno:

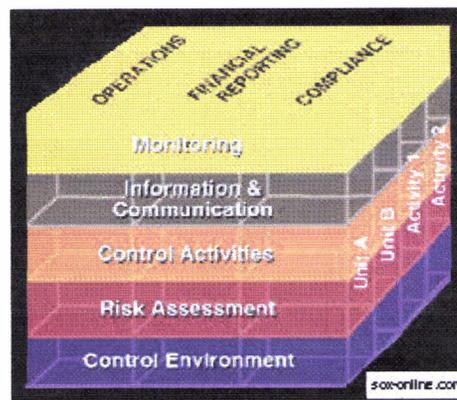
- **Ambiente de controlo:** as pessoas, a sua ética, juntamente com o ambiente onde operam constituem a essência da organização, o papel da direcção é fundamental nomeadamente pelo exemplo proporcionado;
- **Avaliação dos riscos:** A organização deve conhecer os riscos e desse modo deve fixar objectivos e integrá-los nas actividades para que tudo funcione harmoniosamente.

²⁰ COSO – Committee of Sponsoring Organization of the treadway commission. Grupo de trabalho constituído por vários organismos internacionais com o objectivo de definir um novo conceito de controlo interno, constituído pelo AAA (American Accounting Association), AICPA, NAA (National Association of Accountants), FEI (Financial Executives Institute) e IIA (The Institute of Internal Auditors).

- Actividades de controlo: As normas e procedimentos de controlo devem ser aplicadas para que as medidas de contenção dos riscos identificados sejam eficazmente executadas;
- Informação e comunicação: devem existir sistemas de informação e comunicação sem eles não é possível pilotar;
- Supervisão: é importante reagir rápida e atempadamente e corrigir as anomalias detectadas.

Estas componentes são, para Morais e Martins (2007, Pag. 29), consideradas um meio para que as entidades consigam atingir os objectivos preestabelecidos, interrelacionado-se com estes.

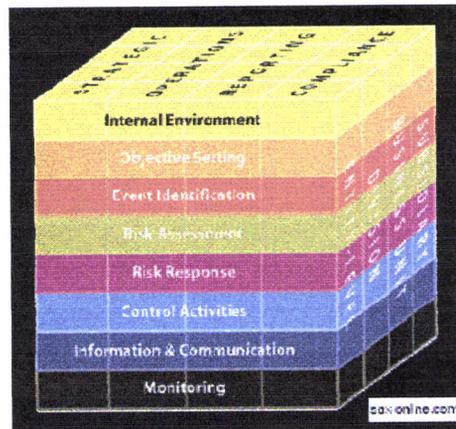
Figura 1 - O COSO I



Fonte: SOX-online.com

Este modelo, fruto dos escândalos financeiros, entre 1999 e 2002, nos Estados Unidos da América viria a ser alterado focando o seu interesse não só no controlo dos processos em si mas também numa gestão efectiva e eficaz do risco. Esta necessidade de aperfeiçoamento vai originar a divulgação em 2004 do Enterprise Risk Management – Integrated Framework (Documento de Gerenciamento de Risco Empresarial – Estrutura Integrada) intitulado COSO II ou COSO ERM.

Figura 2 - O COSO II



Fonte: SOX-online.com

Este novo modelo preserva a estrutura integrada do anterior, melhora os controlos internos passando a considerar oito componentes, e caracteriza-se pela exploração exaustiva relativamente à gestão de risco de uma organização.

Assim na concretização dos objectivos da organização, o modelo apresentado na figura 2, estabelece que a gestão de riscos necessita definir as estratégias (*Estrategic*), utilizar de modo eficiente e eficaz todos os seus recursos (*Operations*), reproduzir as decisões e resultados através de relatórios (*Reporting*) e respeitar as leis e regulamentos definidos pela gestão (*Compliance*).

Evidenciados os conceitos e as tendências actuais percebe-se melhor a abrangência do controlo interno, e, entende-se a razão do mesmo fazer parte do plano da organização. A sua acção está presente em todas as áreas da organização, a sua finalidade vai muito além do combate à fraude, pelo que a sua correcta implementação e manutenção constitui uma poderosa ferramenta no apoio à concretização dos objectivos da organização.

Para Moreno (2000, Pag. 86) *toda a gestão moderna e, também a gestão financeira, não pode dispensar, para além do mais, o concurso de adequados e fiáveis sistemas de informação e de controlo interno que permitam aos gestores não só bem decidir, como pilotar, aperfeiçoar e corrigir permanentemente o desenvolvimento da gestão.*

Pela sua importância numa empresa ou organização, o controlo interno, mais do que nunca, impõe uma actualização e aperfeiçoamento constantes, a responsabilidade pela sua

implementação cabe à gestão de topo, contudo, cada responsável departamental, gestor e demais colaboradores devem participar activamente na sua implementação e manutenção.

O Controlo interno não é, numa organização, considerado uma função, logo não existe nenhum modelo específico, a sua estrutura e processos dependem, em ultima análise, das especificidades da organização, da sua dimensão, cultura, valores etc. Para o auditor interno é fundamental dominar e entender o controlo interno instituído pois da sua função faz parte a avaliação do mesmo.

Por último, citando Pinheiro (2008, Pag. 103), importa não esquecer que o *controlo interno não garante a fiabilidade das demonstrações financeiras e a observância das leis e regulamentos. Apenas poderá fornecer uma garantia razoável, mas nunca absoluta.*

3. Controlo Interno no Sector Público

3.1. Importância e Objectivos

No Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (1999, Pag. 47) encontra-se a seguinte definição: *O controlo interno é uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere.*

A crescente consciencialização dos cidadãos acerca dos seus direitos e deveres, a exigência natural por melhores serviços, a complexidade das operações e dos modelos de gestão, entre outros motivos, conduziram à implementação de sistemas de controlo, nas organizações que, conforme já referido, visavam não só a detecção de erros e fraudes mas também o apoio à concretização dos objectivos definidos por parte da organização.

Esta visão do controlo interno foi evoluindo, tornando-se na actualidade, consoante a grandeza, o sector de actuação e principalmente a cultura organizacional, num modelo bem mais complexo buscando não só os referidos mas novos e audaciosos objectivos.

Segundo a AECA²¹, citada por Marques e Almeida (2004, Pag. 87), *com o controlo pretende-se obter uma apropriada e eficaz utilização dos fundos públicos, acentuando a procura de uma gestão rigorosa e regularidade na acção administrativa e a informação.*

Para Marques e Almeida (2004, Pag. 86) *As entidades de controlo não podem apenas quedar-se pelo controlo do estrito cumprimento da legalidade por parte das administrações públicas, devem tender cada vez mais para o controlo da gestão, no qual se avalia o cumprimento de metas e objectivos.*

Um sistema de controlo interno, de acordo com o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas, (1999, Pag. 48), compreende um conjunto de procedimentos implantados numa organização tendentes a garantir cinco objectivos a saber:

- *Salvaguardar os activos;*
- *Garantir a legalidade e a regularidade das operações; que todas as operações, e apenas essas, foram correctamente autorizadas, liquidadas, ordenadas, pagas e registadas;*
- *Assegurar a oportunidade, a confiança e a integridade das informações de gestão;*
- *Promover a economia e a eficiência das operações ou actividades da empresa;*
- *Assegurar que os resultados correspondem aos objectivos definidos.*

O mesmo manual alenca ainda um conjunto de princípios que de acordo com as especificidades da organização reforçam a capacidade de atingir os objectivos.

Ainda no referido Manual (1999, Pag. 47) o controlo interno é dividido em dois grandes tipos:

- *Controlo interno contabilístico - Com o qual se pretende garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, facilitar a revisão das operações financeiras autorizadas pelos responsáveis e a salvaguarda de activos*
- *Controlo interno administrativo - Mais relacionado com o controlo hierárquico e dos procedimentos e registos relacionados com o processo de decisão e que conduzem à autorização das transacções pela administração.*

²¹ Asociación Española de Contabilidad y Administracion

Esta divisão surge também na norma SAS 48 – Statement on Auditing Standard, nº 48 referida em Pinheiro (2008, Pag. 111), a qual define da seguinte forma estes dois tipos de controlo²²:

- *Controlos administrativos – Associados a todas as operações da empresa, visando garantir que a gestão assume a responsabilidade do controlo para atingir os objectivos estratégicos da empresa.*
- *Controlos contabilísticos – Preocupam-se com a integridade e actualidade do sistema de informação contabilísticos financeiros, nomeadamente:*
 - ✚ *As transacções são realizadas com autorização da gestão;*
 - ✚ *As transacções são devidamente registadas;*
 - ✚ *O acesso aos activos é permitido em função das autorizações e limites estabelecidos pela gestão;*
 - ✚ *Os registos contabilísticos dos activos são periodicamente conferidos e são tomadas acções correctivas em caso de diferença.*

3.2. Princípios Gerais

Um sistema de controlo interno deve adaptar-se à organização e deve evoluir mediante as necessidades sentidas, existem no entanto, determinados elementos ou princípios que são considerados fundamentais e que deverão estar presentes quando se estabelece um Sistema de controlo Interno. No Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (1999, Pag. 50) são referenciados os seguintes:

- *Segregação de funções; consistindo em evitar que duas ou mais funções concomitantes sejam atribuídas à mesma pessoa procurando evitar ou dificultar a prática de erros ou irregularidades;*
- *O controlo das operações; que impõe que a verificação ou conferência, em obediência ao principio da segregação de funções, deve ser efectuada por pessoa diferente da que realizou o registo;*

²² Ver The American Institute of Certified Public Accountants – <http://www.aicpa.org/>

- *Definição de autoridade e de responsabilidade; este princípio assenta num plano organizativo onde se definem os níveis de autoridade e de responsabilidade relativamente a qualquer operação;*
- *Pessoal qualificado, competente e responsável; garantindo que o pessoal tem as qualificações e a experiência adequada às funções, devendo existir critérios rigorosos na sua selecção;*
- *Registo metódico dos factos; as operações contabilísticas devem seguir as regras instituídas e serem confirmadas com documentos comprovativos.*

Para além destes princípios o sistema de controlo interno será ainda mais eficiente se outras regras forem observadas, destacando-se a necessidade de existir rotações periódicas entre o pessoal do mesmo departamento; a avaliação dos resultados; formação permanente e garantir que todas as operações que dão origem a registos contabilísticos sejam autorizadas.

3.3. Tipos

Um sistema de controlo interno deve incluir um conjunto de acções ou controlos com os quais seja possível actuar, de forma a impedir que factos indesejáveis aconteçam (**Preventivos ou à priori**), a prevenir potenciais problemas ou a detectar após a sua ocorrência, forma de efectuar a sua correcção (**Detectivos ou à posteriori**).

Quadro 1 – Exemplos de tipos de controlos preventivos e detectivos

PREVENTIVOS	DETECTIVOS OU À POSTERIORI
Generalidade dos pagamentos efectuados por transferência bancária	
Obrigatoriedade de duas assinaturas em todos os pagamentos	Elaboração mensal de reconciliações bancárias
Verificar a exactidão das facturas antes do pagamento	Efectuar contagens físicas das existências
Segregação de funções	Solicitar certidões de divida
Realização de Auditoria Interna	Auditoria Interna
Utilização de Cofre	

Fonte: Adaptado de Pinheiro (2008, Pag. 110)

3.4. Avaliação do Controlo Interno

Avaliar o controlo interno, de acordo com o Manual do Tribunal de Contas, (1999, Pag.53), significa determinar o grau de confiança que se obtêm examinando a segurança e a fiabilidade da informação e o seu grau de eficácia na prevenção e detecção de erros e irregularidades e ainda, determinar a profundidade dos procedimentos que o auditor deve adoptar.

Assim, esta avaliação visa dois objectivos que se complementam, ou seja, determinam até que ponto o controlo interno existente é de confiança e atinge os objectivos propostos e, consoante o grau de confiança obtido, possibilita a adopção dos procedimentos de auditoria mais apropriados.

O mesmo é defendido por Morais e Martins (2007, Pag. 38), ao considerarem que “*O auditor deve conhecer, rever e avaliar o sistema de controlo interno a fim de determinar o grau de*

confiança dos registos contabilísticos e respectiva documentação de suporte, com o objectivo de determinar:

- *A natureza ou selecção dos procedimentos de auditoria a aplicar;*
- *O período em que se deverão aplicar;*
- *O alcance ou extensão dos procedimentos.*

Para atingir este conhecimento o auditor necessita em primeiro lugar duma descrição pormenorizada do sistema implantado e, em seguida, de verificar através de prova que na prática se verifica aquilo que foi descrito. Este trabalho pode ser efectuado com base em entrevistas²³, ou questionários²⁴, os quais vão permitir-lhe conhecer os pontos fortes e fracos do controlo e opinar sobre o seu correcto funcionamento, nomeadamente sobre a obtenção dos objectivos propostos.

Num sistema de controlo interno, o registo dos procedimentos devem ser efectuados de uma forma simples, clara e objectiva para o efeito, no Manual de Auditoria do Tribunal de Contas, (1999, Pag. 57), são apresentados os seguintes métodos:

- *Descrição narrativa*
- *Fluxogramas*
- *Mistos*

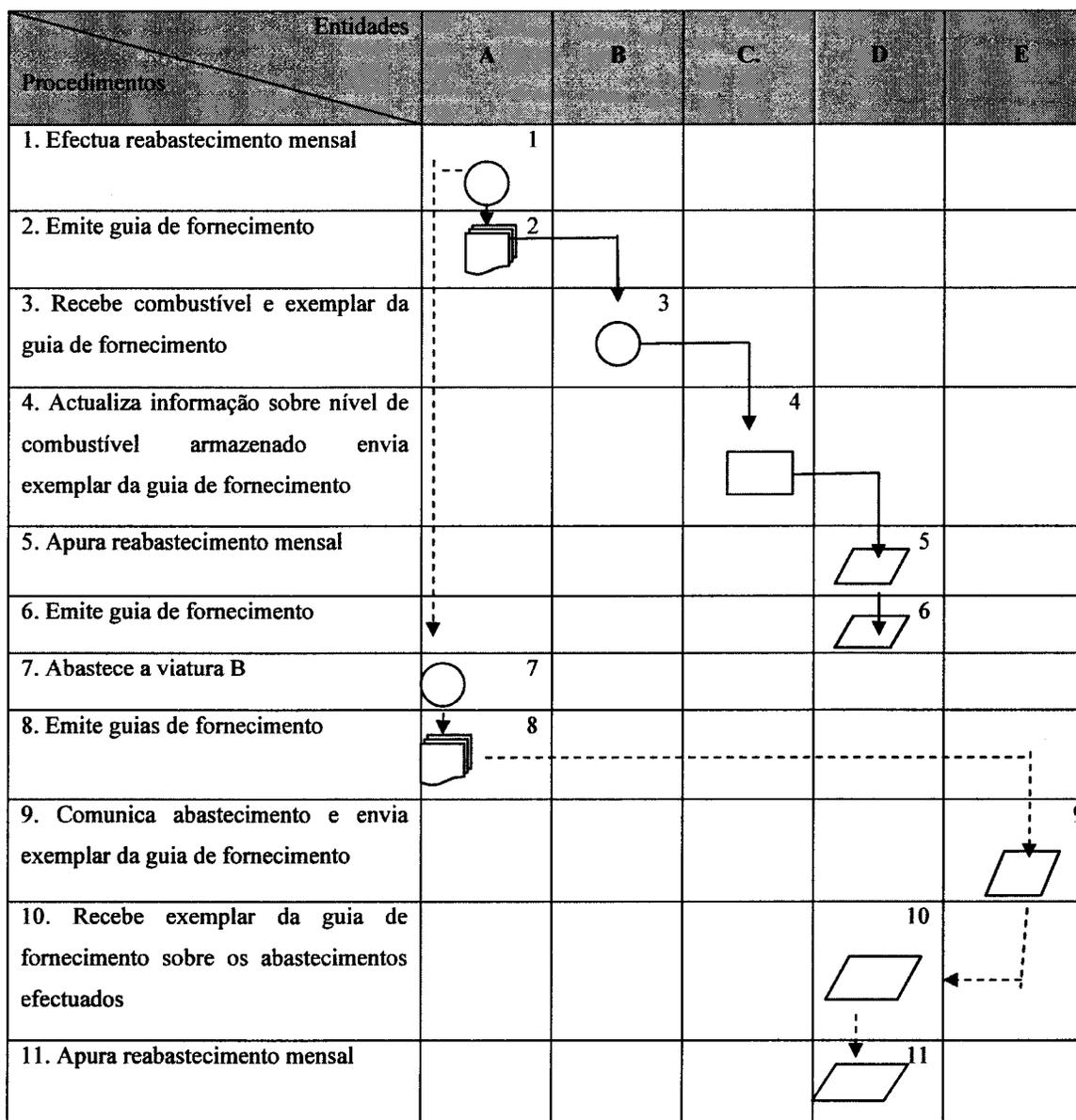
Assim, e de acordo com o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas, (1999 Pag. 57), enquanto para descrever procedimentos simples bastará utilizar a narrativa, um fluxograma²⁵ deve ser utilizado para descrever procedimentos mais complexos, pois permite uma percepção mais completa de todo o conjunto de movimentos necessários ao procedimento em causa, por último, os métodos mistos como o nome indica, combinam documentação descrita das políticas e práticas contabilísticas com a documentação fluxográfica dos procedimentos contabilísticos, das operações e das técnicas de controlo interno.

²³ Quando não exista documentação sobre o controlo interno, deve ser obtida junto dos responsáveis dos departamentos. Estas reuniões visando o levantamento dos sistemas implantados podem assumir a forma de entrevistas

²⁴ Existem modelos padronizados para os principais fluxos

²⁵ Representação gráfica (diagrama) dos procedimentos contabilísticos das medidas de controlo interno existentes num organismo, descrevendo a sequência das operações e a forma como as informações e os documentos circulam (Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (1999, Pag. 57)

Quadro 2 - Fluxograma representativo do circuito de reabastecimento de combustível



Fonte: Manual de Auditoria e de procedimentos do Tribunal de Contas (1999. Pag.58)

Em Moraes e Martins (2007, Pag. 148), é referida também como metodologia a autoavaliação (CSA²⁶), a qual assenta em questionários, respondidos individualmente, os quais, após tratados, evidenciam uma avaliação global do sistema.

Por último, importa referir que independentemente das características dos métodos referidos, um princípio deve ser seguido, devem ser utilizados de acordo com as características das operações que se pretendem representar.

²⁶ Control Self-assessment -

CAPÍTULO III

A ADMINISTRAÇÃO DO ESTADO

CAPITULO III A ADMINISTRAÇÃO DO ESTADO

1. Organização Administrativa do Sector Público

São muitas e variadas as tarefas que de uma forma permanente ou conjuntural competem ao Estado realizar, dando cumprimento ao estabelecido na Constituição da República (CRP) no primeiro caso ou, no cumprimento das políticas determinadas pelos Governos da Nação no segundo.

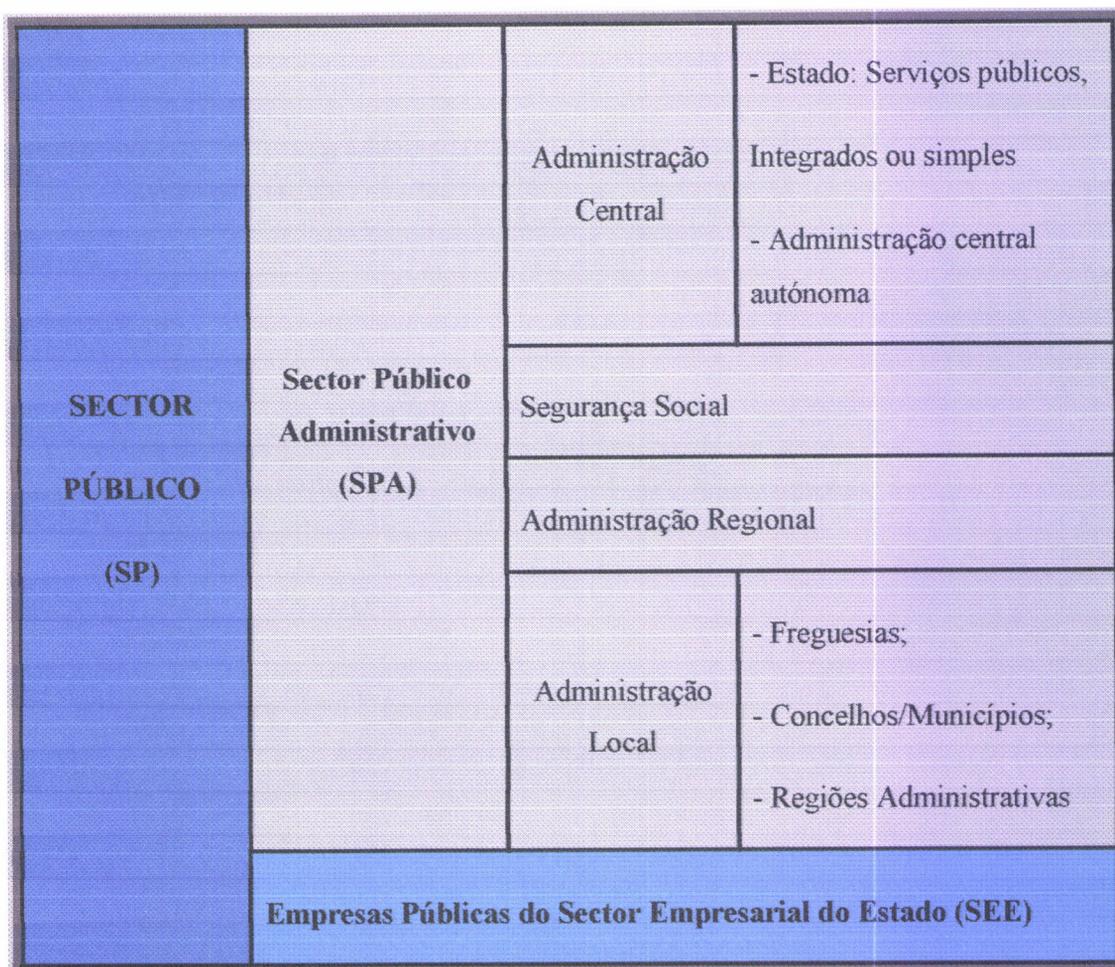
Seria fastidioso, não sendo o foco deste trabalho, aprofundar muito esta matéria, visto que, pretende-se somente entender, em traços gerais, de que forma o Estado se organiza, como se efectua o controlo dos dinheiros públicos e, em simultâneo, perceber de que forma se processa, como se encontra organizado e como se insere, nesta realidade, a Instituição Exército.

É hoje indiscutível que o Estado tem cada vez mais dificuldade em garantir o bem-estar geral, os recursos são cada vez mais escassos e torna-se necessário gerir, controlar, garantir que os recursos que são de todos, são utilizados de acordo com critérios de oportunidade, economia, eficácia e eficiência, em respeito pelo ambiente. A gestão pública tornou-se assim, uma actividade exigente, de elevada tecnicidade e profissionalismo.

Genericamente, podemos dizer que o sector público é constituído pela Administração Pública e pelas Empresas Públicas, para Caiado e Pinto (2002, Pag. 25) pode definir-se Sector Público como o conjunto de actividades económicas de qualquer natureza exercidas por entidades públicas (Estado, associações e instituições públicas, quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade tecnocrática e da descentralização por eficiência) e, ainda para este autor, citando Silveira (2000) pode analisar-se a estrutura da Administração Pública numa óptica económica ou à luz do Direito Administrativo²⁷, Numa óptica económica, o sector público encontra-se dissociado em dois blocos, *Sector Público Administrativo (SPA)* e *Sector Empresarial do Estado (SEE)*. A figura abaixo ilustra essa configuração.

²⁷ SILVEIRA, Olga Cristina Pacheco (2000) Mestrado: Da Adopção da Contabilidade Digráfica na Administração Pública Portuguesa: Seus Antecedentes e Perspectivas Futuras, p. 18

Figura 3 - Configuração do Sector Público



Fonte: Calado e Pinto (2002, Pag. 25).

Numa perspectiva jurídica ou administrativa, a Administração Pública surge-nos com outra configuração e a sua estrutura assenta os seus fundamentos na alínea d) do artigo. 202º da Constituição da República Portuguesa (CRP), a qual distingue três modalidades de Administração Pública: administração directa do estado, administração indirecta do estado e administração autónoma.

Moreno (2000, Pag. 54) considera esta divisão como uma versão ligada aos administrativistas os quais efectuem esta divisão nos seguintes termos:

- Na Administração Directa

Todos os serviços integrados na Administração Central, ou seja todos os serviços dependentes dos diversos Ministérios, os serviços locais e os serviços externos da referida Administração central;

- Na Administração Indirecta

Inclui-se os institutos públicos dentre os quais teríamos os serviços personalizados, as fundações públicas, os estabelecimentos públicos de direito público e empresas públicas;

- Na Administração Autónoma

As associações públicas de direito público, as autarquias locais e as regiões autónomas.

1.1 Descentralização Política e Administrativa

A abrangência e a complexidade de actividades e de atribuições que, com a passagem do Estado liberal para o Estado providência, se tornaram tarefa do Estado, obrigou este a procurar soluções que lhe permitissem responder às crescentes necessidades dos seus cidadãos.

Novas formas jurídico administrativas surgiram, descentralizando política e administrativamente um Estado, até aqui, demasiado centralista. No primeiro caso esta descentralização está na origem de novas formas de administração autónoma, com base territorial, caso das regiões autónomas. No segundo vai dar origem a novas pessoas colectivas de direito público, que vão exercer funções que competem ao Estado mas com alguma autonomia, esta forma de descentralização pode assumir a forma de descentralização institucional, feita de forma horizontal pela transferência de poderes do Estado para determinados organismos, ou territorial feita em função de determinado espaço geográfico para pessoas colectivas do tipo associativo, de base territorial tipo autarquias.

1.2 Modalidades de Autonomia Financeira

Para Caiado e Pinto (2002, Pag. 29) a autonomia financeira é um atributo dos poderes financeiros das entidades públicas infra-estaduais relativamente ao Estado, podendo assumir quatro modalidades:

- Autonomia Patrimonial – Poder de ter património e tomar decisões relativamente ao mesmo;
- Autonomia Orçamental – Poder de ter orçamento próprio gerindo as suas receitas e despesas;
- Autonomia de Tesouraria – Poder de gerir recursos monetários próprios;
- Autonomia Creditícia – Poder de contrair dívidas.

Distinguem-se assim estas quatro modalidades pelos poderes que detêm relativamente ao Estado, são normalmente concedidas por lei, atribuídas a pessoas colectivas, a órgãos ou a conjunto de órgãos (organismos) e são independentes entre si, ou seja, um organismo pode deter uma ou mais destas modalidades de autonomia de acordo com os fins para que foi criado.

Para Caiado e Pinto (2002, Pag. 29) a maior autonomia que se pode conceber é a autonomia orçamental a qual traduz uma actividade orçamental à margem do Orçamento do Estado, caracterizando-se, entre outras, pela total separação jurídica de orçamentos entre a entidade em causa e o Orçamento do Estado (OE).

Ainda para estes autores, relativamente às entidades cujo orçamento se encontra total ou parcialmente submetido ao OE, coexistem três tipos de situações:

- Serviços simples;
- Serviços autónomos;
- Serviços e fundos autónomos.

Distinguem-se estas entidades pelo grau de autonomia face ao OE, assim, os serviços simples não tem qualquer autonomia, ou seja, estão integrados no OE e qualquer despesa è autorizada por despacho. Os serviços autónomos dispõem de organização própria, apesar da sua autonomia ser meramente administrativa pois, todos os meses fazem uma requisição de fundos (verba global por conta das rubricas que estão inseridas no OE) que administram, normalmente dispõem de departamento próprio de contabilidade e de uma pequena tesouraria. Os serviços e fundos autónomos têm autonomia administrativa e financeira mas não

independência orçamental distinguem-se da anterior modalidade pelo facto de possuir receitas próprias.

2. Controlo Interno da Administração Financeira do Estado

Um Estado de Direito só consegue cumprir cabalmente as suas funções se todas as suas estruturas pautarem a sua actuação no cumprimento do normativo jurídico vigente, bem como na procura do bem comum.

Nesta medida a Administração Pública, principal responsável pela gestão dos bens e fundos públicos tem o dever de pautar a sua actuação pelo cumprimento dos requisitos legais, cabendo aos órgãos de controlo a verificação desse cumprimento.

O controlo interno organiza-se e funciona no interior da gestão financeira do Sector público e está dependente das estruturas organizatórias e dirigentes daquele sector e dos seus subsectores. Na moderna gestão, o controlo interno constitui uma função um instrumento de apoio à sua pilotagem possibilitando a introdução de correcções oportunas que contribuam para a melhoria dos procedimentos ao nível da gestão.

No âmbito da Reforma da Administração Financeira do Estado, em curso, em 25 de Junho de 1988, foi publicado o Decreto-Lei n.º 166/98, através do qual se procurou estruturar o Sistema Nacional de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado.

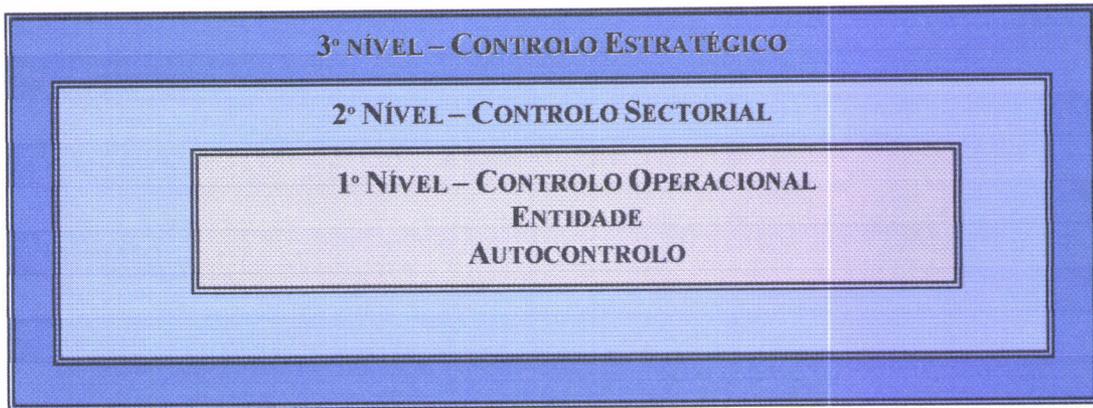
Este diploma estabelece um *modelo articulado, integrado e coerente, estruturado em três níveis, com definição das entidades responsáveis e dos princípios fundamentais de actuação, que habilitem a uma melhor coordenação e utilização dos recursos afectos à função controlo.*

Procurou-se com este diploma não só mobilizar todas as estruturas da administração para a importância do sistema de controlo interno, mas também contribuir para promover a difusão de uma cultura de controlo capaz de alterar e melhorar a gestão.

Da forma como se encontra estruturado, o controlo interno, abarca toda a gestão financeira pública, quer seja desenvolvida pelas entidades integradas no âmbito do SPA e do SPE, quer por todas as entidades de qualquer outra natureza, cuja actividade se revele necessário tutelar.

O controlo interno desenvolve-se em três níveis (Figura 4):

Figura 4 - Configuração dos níveis de Controlo Interno



Fonte: Calado e Pinto (2002, Pag. 68)

- *Controlo Operacional* – consiste na verificação, acompanhamento e informação; é centrado sobre decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução de acções; e é constituído pelos órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização inseridos no âmbito da respectiva unidade.
- *Controlo Sectorial* – consiste na verificação, acompanhamento e informação; perspectivados preferentemente sobre a avaliação do controlo operacional e sobre a adequação da inserção de cada unidade operativa e respectivo sistema de gestão, nos planos globais de cada ministério ou região; e é exercido pelos órgãos sectoriais e regionais de controlo interno.
- *Controlo Estratégico* – consiste na verificação, acompanhamento e informação; perspectivados preferentemente sobre a avaliação do controlo operacional e controlo sectorial, bem como sobre a realização das metas traçadas nos instrumentos previsionais (OE, Programa do Governo, Grandes Opções do Plano, entre outros); e é exercido pela Inspeção-Geral de Finanças (IGF), pela Direcção-Geral do Orçamento (DGO) e pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS).

3. A importância dos Sistemas de Controlo

A reforma da administração financeira do Estado, como reforma estrutural do Estado de Direito e como reforma maior das finanças públicas não pode ser entendida, nem se pode considerar compreensiva, sem a correspondente evolução no domínio do controlo da gestão pública.

Como sabemos é papel do Estado, através da sua administração pública, a gestão dos recursos gerados pelos cidadãos desse país, esta tarefa longe de ser fácil têm-se tornado complexa à medida que o contexto se vai alterando e exigindo dos seus actores novas e inovadoras respostas ao desafio de garantir o bem-estar dos seus concidadãos.

Não admira pois, que nas últimas décadas se tenha assistido a uma introdução crescente das técnicas e métodos da gestão privada como forma de combater algumas das inoperâncias do sector público e, desta forma, otimizar os recursos existentes procurando garantir mais e melhor qualidade de vida às populações.

O actual modelo jurídico prevê a existência de dois tipos distintos de controlo: um controlo interno da administração financeira do Estado e um controlo externo, representado pela actividade fiscalizadora do Tribunal de Contas. Ambos se devem completar no quadro de uma colaboração legalmente consagrada, que promova a racionalidade económica, maximize a respectiva intervenção e, conseqüentemente, permita trazer valor acrescentado à tutela dos interesses financeiros públicos, acautelando os interesses legítimos dos cidadãos.

Nestes termos, reveste-se de particular importância que a intervenção dos componentes do sistema privilegie, para além do controlo da legalidade e regularidade, o controlo da boa gestão dos dinheiros públicos, incidindo sobre o controlo da economia, da eficiência e da eficácia.

Deste modo é, designadamente, tarefa do controlo interno, numa perspectiva de auditoria de resultados, que permita dar sequência àqueles objectivos, facultar ao Governo um parecer tecnicamente independente sobre a execução económica, eficiente e eficaz de uma dada política, identificar as áreas nas quais os resultados se revelam mais fracos, ajudando a entidade controlada a melhorar os seus índices de economia, eficiência e eficácia, bem como identificar exemplos de boas práticas, levando-os ao conhecimento das entidades controladas.

4. Órgãos de Controlo do Estado

O controlo do sector Público do Estado é, em Portugal, exercido de várias formas pelas seguintes entidades:

4.1 O Tribunal de Contas (TC)

O Tribunal de Contas (TC) é, em termos Constitucionais²⁸, o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe. É um órgão de soberania independente da tutela da Administração Pública. O TC fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efectiva responsabilidades por infracções financeiras²⁹. O TC efectua três tipos de fiscalização.

- Prévia;
- Concomitante;
- Sucessiva.

A sua jurisdição abrange, em termos territoriais, toda a ordem jurídica portuguesa em território nacional e no estrangeiro.

4.2 A Inspeção-Geral de Finanças (IGF)

A IGF é o mais antigo e conhecido Órgão de Controlo Interno (OCI) do Estado Português foi criada em 1930, tendo desde então o seu papel sido várias vezes alterado para adaptação às mudanças verificadas nas entidades que controla.

É um serviço integrado no Ministério das Finanças que tem por função o controlo da Administração Financeira do Estado e o apoio técnico àquele ministério, funcionando na directa dependência do Ministro. Enquanto serviço de controlo financeiro da administração do Estado incumbe especialmente à IGF o exercício do controlo nos domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial, de acordo com os princípios da legalidade, da regularidade e de boa gestão financeira, visando contribuir para que a gestão pública e a gestão dos fundos comunitários se faça com as regras da economia, eficiência e eficácia. O seu papel na defesa da legalidade, regularidade e boa gestão financeira do sector público é uma tarefa partilhada com outras entidades de controlo internas.

²⁸ Artº 214 da Constituição da República Portuguesa

²⁹ Artº 1º da Lei nº 98/97 de 26 de Agosto

4.3 Direcção Geral do Orçamento (DGO)

É uma instituição, cuja origem remonta há cerca de 150 anos, ocupa, por isso, uma posição de importância privilegiada no âmbito do sistema de controlo interno da administração financeira do Estado, actuando ao nível do controlo estratégico, de carácter horizontal relativamente a toda a administração, e contribuindo para a realização das metas traçadas nos instrumentos previsionais, designadamente no Orçamento do Estado.

A DGO desempenha uma função essencial no âmbito das finanças públicas, no âmbito da sua missão, compete-lhe superintender na elaboração, gestão e execução do Orçamento do Estado, na contabilidade pública, no controlo da legalidade, regularidade e economia da administração financeira do Estado e na elaboração das contas públicas.

4.4 Inspecções Gerais Sectoriais

No caso específico do Exército Português, este controlo é exercido pela **Inspecção-Geral da Defesa Nacional**. Órgão cuja missão e competências são: *Avaliar, através de acções de inspecção e auditoria, norteadas pela salvaguarda do interesse público e pela rigorosa observância da legalidade, os métodos e procedimentos de gestão e a correcta utilização dos recursos humanos, materiais e financeiros postos à disposição das Forças Armadas, demais organismos e serviços integrados no Ministério da Defesa Nacional ou sob a superintendência ou tutela ministerial, a fim de determinar a eficiência, eficácia, operacionalidade e rentabilidade desses recursos.*

CAPÍTULO IV

AUDITORIA NO EXÉRCITO PORTUGUÊS

CAPITULO IV AUDITORIA NO EXÉRCITO PORTUGUÊS

1. Caracterização da Instituição

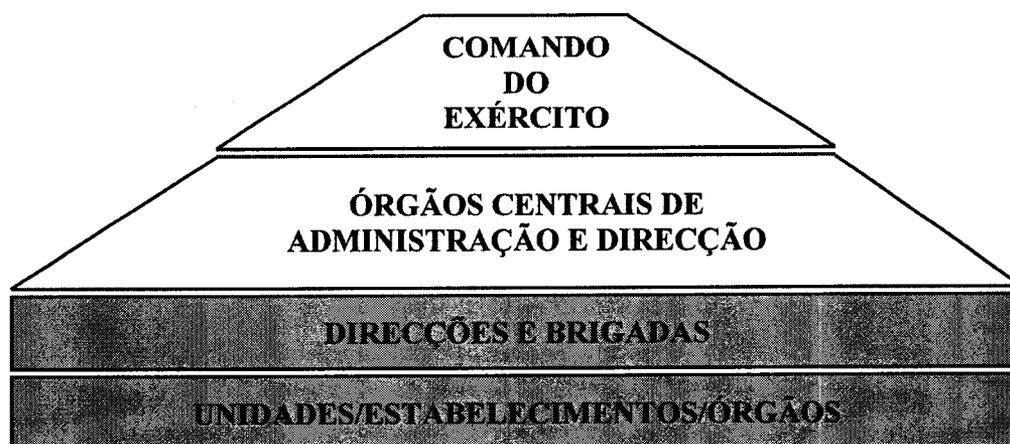
De acordo com a Lei Orgânica do Exército³⁰ (LOE), o *Exército*, é um ramo das Forças Armadas, dotado de autonomia administrativa, que se integra na administração directa do Estado, através do Ministério da Defesa Nacional.

A sua principal missão é participar, de forma integrada, na defesa militar da República, nos termos do disposto na Constituição e na lei, organizando-se para o efeito numa estrutura vertical e hierarquizada e os respectivos órgãos relacionam-se através dos seguintes níveis de autoridade:

- *Comando;*
- *Controlo;*
- *Autoridade técnica.*

O funcionamento da cadeia de comando do Exército baseia-se em três níveis principais – o Comando do Exército, os Órgãos Centrais de Administração e Direcção e as Direcções e Brigadas -, ficando as Unidades, os Estabelecimentos e os Órgãos, de forma geral, na directa dependência do nível Direcções e Brigadas, de acordo com o seguinte esquema:

Figura 5 – Cadeia de Comando do Exército³¹



Fonte: Despacho nº 132/CEME/2006

³⁰ Decreto Lei nº 231/2009 de 15 de Setembro

³¹ Despacho 132/CEME/2006 de 23 de Junho de 2006

Estabelece ainda a Lei orgânica do Exército que os órgãos de Comando e Direcção dispõem de autoridade funcional e técnica e tem na sua dependência hierárquica as unidades, estabelecimentos e demais órgãos definidos por despacho do CEME.

1.1 Autonomia Administrativa e Regime Financeiro

O Exército enquanto organismo da administração pública do Estado, é dotado de autonomia administrativa³², e a sua gestão financeira rege-se pelo regime geral da contabilidade pública. Na instituição e de acordo com a Lei Orgânica do Exército, *compete ao Chefe do Estado-Maior do Exército (CEME) a administração financeira e patrimonial do Exército, podendo autorizar despesas e celebrar contratos em nome do Estado, com a aquisição de bens e serviços e empreitadas de obras públicas, de acordo com as competências que são conferidas por lei aos órgãos máximos dos serviços com autonomia administrativa.*

Nesta matéria a responsabilidade funcional e técnica pelas actividades no domínio da administração dos recursos materiais e financeiros compete ao Comando da Logística³³, através da Direcção do Serviço de Finanças, este comando dispõe para tal de autoridade técnica no âmbito da administração dos recursos materiais e financeiros do Exército de acordo com a Lei Orgânica do Exército.

Ainda no âmbito da organização do Exército, foram criados os “Centros de Finanças”, com a natureza de órgãos de execução, coordenação e controlo da actividade administrativo-financeira, cujas competências e estruturas foram estabelecidas pelo Decreto Regulamentar n.º 69/94, de 17 de Dezembro.

No primeiro patamar da gestão encontram-se as **Secções Logísticas**, criadas pelo Decreto Regulamentar n.º 70/94, de 21 de Dezembro e, cujo funcionamento técnico está subordinado aos Órgãos Centrais de Administração e Direcção através do Centro de Finanças das suas competências destacam-se:

- *Elaborar os planos de necessidades da UEO no campo da logística*

³² Esta expressão significa o poder de praticar actos administrativos definitivos e executórios próprios, dentro da gestão corrente. Aplicando e adaptando a expressão a mera actividade financeira, consideram-se dotados de autonomia administrativa os serviços que, não tendo receitas próprias suficientes para cobrir parte significativa das despesas, têm administração financeira própria e distinta da administração financeira do Estado. (Calado e Pinto (2002, Pag.41))

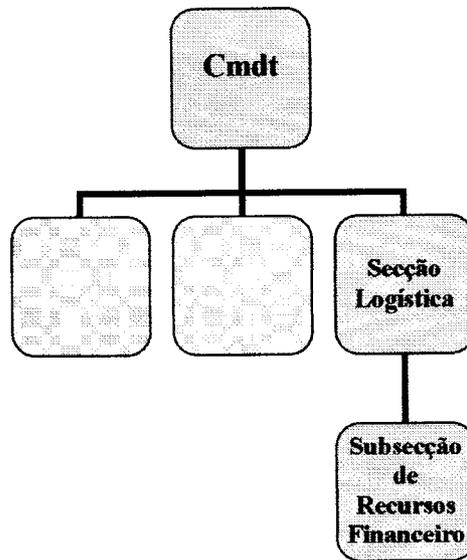
³³ Órgão Central de Administração e Direcção (OCAD)

- *Elaborar as requisições que envolvam encargos financeiros para a UEO;*
- *Controlar e registar as receitas, qualquer que seja a sua proveniência;*
- *Realizar e processar as despesas, de acordo com os programas de actividades aprovados, observando as normas gerais da contabilidade pública;*
- *Registar, em conformidade com a regulamentação em vigor, toda e qualquer operação realizada no âmbito da gestão financeira, procedendo à recepção e encaminhamento dos valores que lhe forem confiados,*
- *Manter sob a sua exclusiva guarda os fundos da UEO, qualquer que seja a sua proveniência, e efectuar o pagamento de todas as despesas correspondentes a encargos assumidos (...);*
- *Prestar contas, em relação a cada mês, em conformidade com a regulamentação em vigor, (...);*
- *Organizar, sob o aspecto administrativo e financeiro, os cadernos de encargos, autos e demais documentos respeitantes a concursos, arrematações e contratos, em conformidade com os preceitos legais e regulamentos em vigor.*

Para além das normas da contabilidade pública, as secções logísticas regem a sua actividade de acordo com um regulamento próprio³⁴, Regulamento para a Administração dos Recursos Materiais e Financeiros nas Unidades, Estabelecimentos e Órgãos do Exército, no qual se encontram instituídas as atribuições, a organização, competências dos responsáveis e o funcionamento da mesma.

³⁴ Despacho nº 335/94 do Chefe do Estado Maior do Exército

Figura 6 – Órgãos Responsáveis pela administração dos recursos financeiros numa UEO



1.2 Processos Internos

Ao nível dos processos internos, importa referir que, decorrente da Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE), da implementação do POCP, da exigência de uma gestão por objectivos bem como da obrigação de racionalizar os recursos e reduzir despesas e ainda da prestação de contas de forma uniforme ao Tribunal de Contas, em 2006 o Exército deu início a uma reestruturação ao nível dos procedimentos contabilísticos e de controlo interno, no que concerne à forma de controlar os seus fluxos materiais e financeiros com a adopção de um Sistema Integrado de Gestão (SIG)³⁵.

O SIG, implementado no Exército, enquadra-se numa filosofia de ERP³⁶, tendo como base uma aplicação comercial, o SAP R/3, o qual assenta no conceito de uma base de dados única, onde os dados são introduzidos apenas uma vez, ficando imediatamente disponíveis às diferentes áreas funcionais (financeira, logística e de recursos humanos).

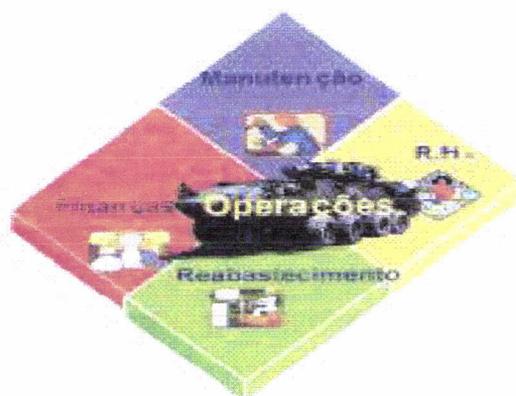
As desvantagens e vantagens destes sistemas integrados de gestão da informação são demais conhecidas, destacando-se a complexidade e os custos, relativamente às primeiras e, quando

³⁵ SIG, é um sistema de informação de gestão comum a todos os organismos do Ministério da Defesa Nacional (MDN)

³⁶ Enterprise Resource Planning

bem implementado, a produção de informação fiável em tempo oportuno nos diferentes níveis onde a mesma é necessária no caso da segunda.

Figura 7 – O SIG



Fonte: SAP³⁷

Esta integração permite, conforme referido, o acesso a toda a informação desde o momento da sua introdução no sistema, ao nível das Secções Logísticas. Desta forma, é possível aos diferentes Centros Financeiros acompanharem a execução das UEO sobre a qual tem controlo até ao nível da gestão de topo, Direcção de Finanças.

Esta reestruturação significou um impacto significativo ao nível da estrutura administrativo-financeira do Exército com a necessidade de adaptação das competências dos Centros de Finanças das Secções Logísticas, verificando-se ainda, decorridos cerca de quatro anos, a não publicação dos diplomas definidores do funcionamento e competências destes órgãos.

Significou ainda uma importante reforma ao nível dos procedimentos e das mentalidades, representa uma verdadeira aposta num modelo de gestão moderno que possibilita às estruturas de cúpula da instituição o acesso, em tempo real, a informação fidedigna o que possibilita não só a agilização dos processos de decisão como garante uma verdadeira pilotagem.

1.3 Controlo Interno

De uma forma geral o controlo interno implantado resulta essencialmente da legislação existente para o Sector Público em termos administrativos e contabilísticos e, ainda, dos regulamentos de funcionamento das secções logísticas e de documentação avulsa, circulares,

³⁷ Fornecedor líder mundial de software de gestão empresarial

notas circulares e normas de execução internas (NEP) contendo indicações ou esclarecimentos difundidos pelos organismos com responsabilidade nesta área, nomeadamente Centros de Finanças e Direcção de Finanças.

Numa perspectiva global da instituição Exército, a auditoria pela forma como se encontra implementada confunde-se muitas vezes com o próprio controlo interno.

1.4 A Auditoria Interna

Não sendo uma área nova, no Exército, a auditoria interna, não dispõe ao nível da instituição, de enquadramento jurídico, na lei orgânica do exército não é feita qualquer referência a esta função, no entanto, nos diferentes níveis de Comando (gestão) existem órgãos de cujas missões faz parte a realização de auditorias.

No apoio ao CEME no exercício das funções de controlo e avaliação das UEO na sua dependência encontra-se a Inspeção-Geral do Exército (IGE). Para o efeito, este Órgão planeia e executa acções inspectivas que podem incidir sobre qualquer um dos patamares de Comando do Exército (Comando do Exército, OCAD, Comandos das Grandes Unidades) versando todas as áreas afectas, (Operacionais de Instrução, Administrativas Outras) à sua responsabilidade.

No âmbito do Comando da Logística na Direcção de Finanças encontra-se a Repartição de Auditoria, Órgão com autoridade técnica e competência para realizar auditorias no âmbito da administração financeira das UEO do Exército.

Ao nível dos OCAD a auditoria interna surge e é introduzida, através dos Centros de Finanças. Nestes Órgãos, fruto das recentes transformações estruturais, encontra-se em fase de criação uma Secção de Auditoria chefiada em acumulação pelo Subchefe do Centro de Finanças cujo quadro orgânico prevê a colocação de dois maiores auditores, de Administração militar, um deles em exclusivo e o outro em acumulação com a chefia de uma Secção do Centro de Finanças. É pois a esta Secção, através dos seus auditores, a quem está incumbida a responsabilidade pela realização de auditorias financeiras às UEO subordinadas.

Para o efeito, estes profissionais regulam a sua acção pela Circular nº 15/2006, de 04 de Dezembro, pelo Manual do Tribunal de Contas e pela experiência adquirida ao longo da sua

carreira, não só através da formação mas também pelo trabalho na área financeira e logística em todos os patamares onde se processa a gestão dos recursos ao dispor do Exército.

PARTE B

O ESTÁGIO

CAPÍTULO I

O ESTÁGIO

PARTE B – O ESTÁGIO

CAPITULO I – O ESTÁGIO

1. Introdução

Este trabalho representa o resultado de um estágio efectuado no Centro de Finanças (CF) do Comando da Instrução e Doutrina (CID), entidade que, conforme já referido, no contexto do Exército, é responsável pela função “auditoria interna” neste Órgão de Comando Administração e Direcção (OCAD).

O Estágio desenrolou-se no período de 01 de Janeiro a 30 de Junho de 2009, procurando-se com o mesmo consolidar no mestrando os conhecimentos teóricos adquiridos com a prática em contexto organizacional, complementando assim as matérias versadas numa área específica, controlo interno e auditoria interna no sector público.

A metodologia seguida consistiu, sobretudo, no contacto directo com as práticas seguidas neste órgão (CF). Esta aprendizagem dos procedimentos concretos consubstanciou-se não só na execução como no contacto com os auditores e seu acompanhamento durante as fases de planeamento, nos trabalhos de campo e na elaboração do relatório final de auditoria.

No relatório que se segue optou-se por efectuar uma exposição objectiva das práticas de auditoria encontradas, pareceu-nos que, mais do que particularizar o trabalho, o qual em cada auditoria terá as suas singularidades, importará aferir os procedimentos as rotinas e as metodologias seguidas, não colocando de lado, quando se verifique importante, referir situações concretas, que não só exemplifiquem como auxiliem na compreensão do trabalho efectuado.

No Centro de Finanças do Comando da Instrução e Doutrina, a responsabilidade pela área da auditoria encontra-se atribuída ao Subchefe do Centro de Finanças, Oficial de Administração Militar com a patente de Tenente Coronel, o qual acumula as funções de Chefe da Secção de Auditoria com as funções inerentes ao cargo de Subchefe do Centro. Em regra, existem ainda mais dois oficiais auditores um deles acumulando a chefia de uma secção, no Centro, com as funções de auditor e que, quando necessário, é nomeado como tal.

Compete assim ao Subchefe do Centro de Finanças, no início do ano, elaborar o calendário das auditorias, de acordo com a directiva de comando do CID³⁸. A proposta é presente ao Tenente General Comandante da Instrução e Doutrina, o qual através do seu despacho atribui poderes ao auditor para que este, em rigor e com autonomia, possa proceder às diligências que entender necessárias.

As auditorias, na sua essência, podem ser caracterizadas como auditorias financeiras, não só porque é essa a terminologia utilizada na sua identificação mas também, porque na prática a generalidade da actuação dos auditores incide sobre a análise das contas, sobre a situação financeira da Unidade e sobre a regularidade das suas operações, com vista a emitir um parecer sobre as mesmas.

Deste Comando dependem quinze secções logísticas, cada uma com as suas especificidades próprias. Características alicerçadas no facto de se integrarem em UEO com missões distintas. Com efeito, destas Secções Logísticas, encontram-se desde Escolas Práticas, mais viradas para o ensino militar, a Estabelecimentos Militares de Ensino integrados no plano nacional de ensino, até Centros de Formação mais vocacionados para a formação.

Decorrente do estipulado na Circular nº 15 do CF/CmdLog de 04 de Dezembro de 2006 e da especificidade da Unidade a auditar as auditorias são normalmente planeadas e executadas visando áreas concretas da UEO, nomeadamente:

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

³⁸ Directiva de Comando nº 2 do CID de 30 de Janeiro de 2009

É, em suma, sobre cada uma destas áreas que incidirá o presente relatório procurando nomeadamente em cada uma delas apresentar o trabalho realizado as metodologias seguidas, principais preocupações, riscos e formas de atenuar os mesmos.

2. Planeamento da Auditoria

De acordo com o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (1999, Pag. 66), nesta fase pretende-se obter:

- Um estudo preliminar, cujo objectivo é obter um profundo conhecimento da entidade a auditar;
- A elaboração e a aprovação do plano global de auditoria.

Parecendo assim, à partida, algo vago o planeamento constitui uma fase da auditoria tão ou mais importante que as restantes. Nela os auditores tomam contacto com a Unidade a auditar e, de acordo com realidade encontrada, planeiam o trabalho a realizar, definem os procedimentos o tipo de amostra a recolher nas várias áreas, a sua necessidade e profundidade, procurando assim minimizar ao máximo o risco da auditoria.

Evidentemente que este trabalho apresenta algumas limitações pela não presença física dos documentos (facturas, recibos, guias de remessa, notas de crédito, etc.) que estão na origem dos processos de receita e despesa, no entanto, permite ao auditor formar uma primeira opinião, nomeadamente acerca das áreas críticas e dos controlos internos existentes. Este conhecimento juntamente com a realidade encontrada no terreno condicionará todo o trabalho a efectuar.

Em situações específicas, eventualmente reveladas nesta fase de planeamento, poderá o auditor deslocar-se previamente à unidade de forma a *in loco* tomar conhecimento concreto de alguma situação que se revele indispensável ser conferida presencialmente.

Todo este trabalho se desenrola no sentido de conduzir à elaboração de um plano de auditoria, o qual deve constituir um documento formal abordando os objectivos gerais da auditoria, a estratégia e ainda uma justificação das opções tomadas. No caso das auditorias do Centro de Finanças do Comando da Instrução e Doutrina, este planeamento é efectuado no entanto, em norma, não é vertido num documento escrito, resultando antes num plano informal que

conduz nomeadamente à atribuição de tarefas aos auditores, à definição das abordagens a efectuar pela equipa de auditoria.

2.1 Trabalhos Preparatórios

Como trabalhos preparatórios podem-se incluir um conjunto de procedimentos e acções visando preparar uma estratégia geral para a auditoria e contribuir para o conhecimento, em termos genéricos, não só da situação financeira como da envolvente externa, da organização interna e dos principais fluxos e procedimentos utilizados.

Este estudo preliminar, ocupa assim parte significativa da fase de planeamento, na medida em que, pode significar, nalgumas áreas a verificação exaustiva de todos os movimentos ou transacções, através duma análise cuidada aos outputs retirados do sistema integrado de gestão (SIG), relativamente ao período alvo da auditoria.

Na prática consiste na verificação e análise de um conjunto de documentos relacionados com cada área, nomeadamente: reconciliações bancárias, justificação de saldos, mapas de controlo orçamental de receita e despesa, diário/razão/balancete, extractos de conta de fornecedores de clientes e do razão entre outros. Da análise minuciosa destes documentos um auditor experiente retira as notas necessárias às verificações que terá que efectuar.

Algumas destas verificações são morosas, refere-se nomeadamente a área das aquisições em que existem uma série de procedimentos que devem ser cumpridos de acordo com o antigo e o novo código da contratação pública. Identificada como uma área de risco, na auditoria realizada, levou ao levantamento na fase de planeamento de todos os movimentos relativos a aquisições de bens e serviços enquadráveis nos trâmites do referido código e à identificação de todos os fornecedores.

À partida, no final, são identificadas não só as áreas de maior risco como situações concretas onde, eventualmente poderão existir desvios. Esta fase relaciona-se e condiciona a execução dos trabalhos de campo, o conhecimento obtido neste período irá no decorrer dos trabalhos de campo revelar-se fundamental na exploração de questões concretas durante os contacto com os utilizadores, permitindo ao auditor esclarecer duvidas ou confirmar suspeitas criadas no estudo preliminar.

Neste período, é ainda comunicada à Unidade a intenção de realização da auditoria, dos objectivos da mesma, do período sobre o qual irá incidir e a data de início e do fim previsível. São ainda solicitados um conjunto de documentos considerados importantes que deverão ser reunidos, na unidade, e facultados aos auditores, nomeadamente:

- Actas (Início de actividade, alterações nos responsáveis pela gestão, auditorias anteriores e outras)
- Reconciliações bancárias
- Fichas de assinaturas bancárias
- Competências e delegações de competências
- Regulamento de Controlo Interno (se existir)
- Outros dependendo da especificidade de cada UEO

Nesta fase, dá-se início também à elaboração de um dossier de trabalho denominado permanente, o carácter imutável dos documentos a inserir nesta pasta é a sua génese. Na prática constituem documentos caracterizadores da unidade e do funcionamento da área logística e financeira, nomeadamente: quadro orgânico de pessoal e de material, competências delegadas no comandante, regulamentos internos e de funcionamento etc.

Um segundo dossier vai sendo construído com os documentos que ao longo do trabalho de campo vão sendo recolhidos e que se constituirão para além de elemento de prova como um precioso auxiliar na elaboração do relatório final.

Do conhecimento obtido e de acordo com a percepção criada no auditor irá depender a estratégia a definir e a abordagem a utilizar. Em suma, permite esta fase assegurar:

- A detecção das áreas mais importantes da auditoria;
- A identificação dos potenciais problemas;
- A execução do trabalho de campo de forma expedita;
- A atribuição de tarefas aos membros da equipa de auditoria e a verificação do seu trabalho.

2.2 Plano Global de Auditoria

O plano global de auditoria (PGA) é efectuado na fase de planeamento e segue as indicações da Circular 15 de 04 de Dezembro de 2006 da DF/CmdLog, o mesmo deve ser desenvolvido procurando abranger todos os procedimentos considerados necessários à obtenção dos objectivos a atingir e à condução esperada da auditoria.

De acordo com a referida circular, o registo do PGA deve ser suficientemente pormenorizado para orientar o desenvolvimento dos diferentes **programas de trabalho**. A sua elaboração exige um prévio conhecimento da actividade da UEO bem como dos seus sistemas contabilísticos e de controlo interno possibilitando desta forma definir a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos que permitem obter um risco de auditoria aceitável

Na prática para cada área de trabalho é utilizado um **programa de trabalho**, documento escrito definindo um conjunto de instruções que permitem orientar e disciplinar a acção do auditor, e, do qual fazem parte os **programas de auditoria** e os **mapas de trabalho**.

Os **programas de auditoria** servem como guia, consubstanciando-se não só num conjunto de instruções para os intervenientes na auditoria mas também como forma de controlar a execução dos trabalhos. Focando-se, nomeadamente: nos procedimentos a utilizar e nos objectivos a atingir.

Os **mapas de trabalho** (M.T.) para além do apoio nas verificações, constituem-se como a prova dos testes ou procedimentos efectuados durante o trabalho de campo e servirão de base para a elaboração dos relatórios.

Ainda relativamente a estes documentos de trabalho importa referir que sobre cada item (objectivo ou procedimento definido no programa de auditoria), o auditor efectuará os comentários considerados necessários de acordo com a realidade encontrada e procederá, se for o caso, à apresentação de recomendações que contribuam para a sua regularização ou melhoria da situação encontrada.

Quadro 3 - Exemplo de programa de auditoria na área caixa

PROGRAMA DE AUDITORIA			
ÁREA DE CAIXA			
ITEM	OBJECTIVOS/PROCEDIMENTOS	Indexação M.T.	COMENTÁRIOS
1	Caixa		
1.1	A conferencia do cofre de 27 de Abril de 2009 evidencia todas as situações tais como divisas, cheques, vales/cédulas ou documentos em conferencia as quais estão adequadamente classificadas		
1.2	O saldo existente em cofre é igual ao inscrito na conta 11 - caixa		
1.3	Os valores monetários estão à guarda exclusiva do tesoureiro, cumprindo-se o disposto no artº 17º do RARMF ³⁹ das UEO do Exército		
1.4	O numerário existente em cofre é o indispensável para fazer face aos pagamentos imediatos, conforme se encontra preconizado no art.º 18 do RARMF		
1.5	Todos os recebimentos e pagamentos respeitantes aos documentos que são apresentados na UEO são efectuados pelo tesoureiro		
1.6	Os pagamentos das despesas são suportados com documentos originais		

Fonte: Circular nº 15 de 04 de Dezembro de 2006 da DF/CmdLog

³⁹ Regulamento da Administração de Recursos Materiais e Financeiros

3. Execução do Trabalho de Campo

3.1 Área das Disponibilidades (Caixa, Bancos)

A área das disponibilidades (**caixa e bancos**), outrora bem sensível, está no momento, fruto das alterações introduzidas ao nível do controlo interno, bem mais facilitada. As Secções Logísticas e a própria tesouraria manuseiam cada vez menos dinheiro vivo para tal contribuíram o fim do serviço militar obrigatório e a obrigatoriedade dos organismos procederem à generalidade dos pagamentos por transferência bancária através da conta no Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público (IGCP).

Importa ainda referir que a existência de contas em instituições financeiras particulares se restringe ao essencial, normalmente uma. A sua utilização segue o mesmo critério que a conta no IGCP e visa garantir à tesouraria a liquidez necessária que lhe permita pagamentos a pronto. Recentemente e no intuito de terminar com todas as contas nas instituições financeiras particulares o IGCP criou a possibilidade das Secções Logísticas disporem de um cartão de débito que lhe possibilita dispor e utilizar um pequeno fundo de maneio.

Estes procedimentos de controlo não significam contudo, que não exista risco para o auditor, ele mantêm-se no entanto, de menor dimensão. Efectivamente existe uma relação inversa entre controlo e risco, ou seja, quanto melhor o controlo existente, menor será o risco de erros ou irregularidades e, em consequência, maior probabilidade terá o auditor de apresentar uma opinião próxima da realidade.

Nesta área, o trabalho de campo inicia-se com a conferência física dos valores existentes em cofre e com a verificação dos saldos existentes nas instituições bancárias através das certidões de saldos obtidas junto das mesmas. Estes valores são confrontados com os saldos contabilísticos, nas respectivas contas, da aplicação informática que suporta a contabilidade da Unidade.

Em simultâneo, é verificada a existência e a fiabilidade dos controlos internos, dos quais, nesta área, se destacam:

- Execução mensal de reconciliações bancárias;

- Utilização do IGCP para pagamento da generalidade das despesas através de transferência bancária;
- Existência de cofre utilizado unicamente pelo tesoureiro;
- Depósito e registo diário das importâncias recebidas na tesouraria;
- Manutenção em cofre de um saldo mínimo;
- Segregação de funções.

Destes merece particular atenção a reconciliação bancária, com efeito, este documento quando bem elaborado permite ao auditor retirar ilações importantes acerca do controlo existente. A sua análise passa por confrontar os saldos apresentados, neste documento, com os saldos nos extractos bancários e pela verificação, através dos documentos, da totalidade dos movimentos em trânsito e do porquê da sua existência.

Outro aspecto importante é a segregação de funções⁴⁰, ou seja, deve existir uma separação efectiva na elaboração das reconciliações. Estas devem ser elaboradas por pessoa diferente daquela que efectua a conta corrente, manuseia valores ou pode assinar cheques. O mesmo rigor deve ser seguido no recebimento e pagamento de qualquer valor, função que só deve ser efectuada pelo tesoureiro, este deve ainda proceder ao depósito diário de todas as importâncias recebidas e proceder ao seu registo na contabilidade.

A análise, às contas e aos movimentos, efectuada na fase de planeamento e o trabalho no terreno permitem que o auditor disponha já de uma avaliação razoável acerca das transacções efectuados, das principais despesas e receitas da unidade, em suma, daquilo que em gestão se denomina pelo “conhecimento do negócio”. Este conhecimento vai assim condicionar a metodologia a seguir e o critério a utilizar na selecção da amostra.

Conforme já foi referido, os auditores seguem normalmente critérios não estatísticos na definição da amostra no caso concreto foi seguido o seguinte critério:

- Confirmação de todos os movimentos de Abril de 2009;
- Verificação aleatória de movimentos entre Janeiro de 2008 e Janeiro de 2009;

⁴⁰ A segregação de funções ou divisão de funções tem por finalidade evitar que à mesma pessoa sejam atribuídas duas ou mais funções concomitantes com o objectivo de evitar erros ou irregularidades ou a sua dissimulação

- Verificação dos movimentos (receita e despesa) superiores a 500, 00€.

Atendendo ao conhecimento já existente e à opinião formada, a verificação destes movimentos, e quando falamos verificação de movimentos significa a confrontação com os documentos facturas, recibos, notas crédito etc, foi considerada pelo auditor suficiente para garantir uma razoável confiança na forma como esta área está a ser controlada.

Destacam-se ainda outros aspectos de natureza legal a verificar, tais como a titularidade das contas nas instituições bancárias e as respectivas condições da sua movimentação. É frequente os responsáveis descurem esta imposição legal e, muitas vezes, esquecerem de proceder à alteração quando se verificam mudanças de funcionários bem como de salientar que a sua movimentação deve obrigar a duas assinaturas, sendo uma delas do tesoureiro.

Por último, não menos importante de referir nesta área bem como em todas, o contacto com as pessoas, o auditor deve ser claro nos seus objectivos mas afável e próximo no trato. O relacionamento informal traduz-se na maioria das vezes, numa importante fonte de informação complementar que deve ser explorada.

3.2 Vendas, Prestação de Serviços e Contas a Receber

Na área “vendas, prestações de serviços e contas a receber” assume particular relevância a questão das receitas próprias, com efeito, as fontes de financiamento nas UEO do Exército assumem algumas particularidades. Na generalidade das Unidades o seu orçamento afecto às necessidades de vida corrente e funcionamento normal (VCFN) é suportado pelo Orçamento Geral do Estado, outras fruto da sua especificidade são financiadas em parte ou na totalidade por receitas próprias. Esta singularidade condiciona o trabalho a efectuar, ou seja, a metodologia a utilizar deve adaptar-se à realidade encontrada.

No Comando da Instrução e Doutrina existem ao nível das suas UEO, no que respeita às fontes de financiamento, situações semelhantes. Assim, encontramos Estabelecimentos de Ensino cujo orçamento na sua generalidade é suportado por receitas próprias e Unidades (Regimentos e Escolas Práticas) que dependem quase na íntegra do Orçamento Geral do Estado (não dispõem de receitas próprias ou são reduzidas). No caso da auditoria acompanhada, a mesma incidiu sobre um Estabelecimento de Ensino com receitas próprias significativas.

Esta especificidade condiciona assim a metodologia a seguir. Numa fase inicial, procura o auditor obter um conhecimento geral ao nível das receitas e do controlo interno nesta área. Esta informação é obtida através do contacto com os responsáveis, não só da área financeira mas também com os colaboradores responsáveis pelos processos que estão na origem da receita.

De acordo com a informação obtida e o conhecimento prévio alcançado através das informações recolhidas do sistema informático, na fase de planeamento, volume da receita, principais clientes, tipo e origem da receita o auditor analisa o nível de risco e de acordo com essa análise, define os critérios de amostragem (selecção do tipo e número de movimentos a analisar).

No caso da auditoria acompanhada, a amostra seleccionada consistiu em 10 movimentos seleccionados de modo aleatório relativos a cada cliente, obtidos através da ficha de clientes, e foram verificados todos os documentos que deram origem às respectivas receitas.

Para além desta confrontação, foram seleccionados de forma aleatória alguns movimentos nos vários tipos de receitas e seguido *in loco* com os respectivos responsáveis, os seus percursos desde a origem, até à entrega das importâncias na fazenda nacional. Com esta análise, procura-se perceber efectivamente quem faz o quê neste circuito, se existe segregação de funções e se o processo é seguro ao nível do controlo interno.

A unidade auditada centrava a sua receita nos alunos, nomeadamente nas mensalidades, no sistema de alimentação e ainda em pequenos gastos efectuados pelos mesmos ao nível de fotocópias, folhas de teste, telefones etc. No caso das mensalidades dos alunos, cujo valor era significativo não só pelos montantes mas também pelo número de movimentos foi-lhe dedicada particular atenção.

Através do contacto informal com os colaboradores procurou-se perceber inicialmente se efectivamente os fluxos financeiros eram os representados na contabilidade ou se, eventualmente, existia algum outro tipo de receita que não fosse registada. Através deste contacto verificou-se que a unidade suportava o controlo das mensalidades dos alunos numa aplicação informática que controlava todo o processo desde a matrícula até ao pagamento na tesouraria.

Verificou-se ainda, aproveitando a relação com a receita, todo o circuito documental da alimentação, desde a requisição dos géneros, passando pela capitação individual e confecção até à distribuição e requisição pelos utilizadores das senhas de presença, analisando a documentação utilizada no processo, as suas vulnerabilidades e potencialidades.

Relacionada com a receita é sempre uma preocupação a gestão dos bares, e apesar, de nesta auditoria não ser uma preocupação, é importante referir a sua existência. No Exército e nas suas unidades existem bares de apoio, os quais estão na origem de receitas, muitas vezes de montante significativo. Na sua gestão estão previstas duas modalidades diferentes: gestão interna através da nomeação de uma comissão para o efeito ou concessão, consoante o caso assim, o programa de auditoria deve ser adaptado.

Se a gestão for por concessão, deve verificar-se se existe contrato e se foram utilizados os procedimentos administrativos adequados, se for por gestão interna, deve verificar-se como é efectuado o controlo interno e a prestação de contas, nomeadamente, se a comissão de gerência não pertence à secção logística e se diariamente, são entregues através de guia as receitas apuradas.

Mais uma vez, o contacto com os colaboradores é fundamental, uma deslocação ao bar permite recolher estes e outros elementos, nomeadamente, ao nível do precário dos stocks, da eventual existência de dívidas, da entrega da receita na tesouraria que deve ser diária, etc. Estes e outros aspectos fazem parte das verificações a efectuar e permitem confirmar ou não a fiabilidade do controlo interno nesta matéria, consoante o qual poderão proceder às verificações a efectuar.

Ainda nesta área, outros aspectos são objecto de análise nomeadamente, ao nível da legalidade, o que significa verificar se a receita arrecadada não só se enquadra na missão da Unidade como também se foi correctamente classificada em termos orgânicos e se foi cumprido o princípio contabilístico da especialização do exercício⁴¹.

3.3 Compras Aquisições de Serviços e Existências.

Nesta área, os trabalhos a desenvolver podem subdividir-se em três subáreas: **Cumprimento das formalidades legais, Aquisição e contabilização das compras e existências,**

⁴¹ Os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitem Caiado (2002 Pag. 85).

combustíveis e seguros. A metodologia utilizada segue normalmente o programa de auditoria para esta área.

A aquisição e contabilização das compras bem como o cumprimento das formalidades legais são sectores geralmente classificados, pelos auditores, como áreas críticas. No caso concreto, a equipa de auditores considerou que a verificação das formalidades legais constituía uma área de risco elevado e optou por dividir o trabalho a realizar dedicando um elemento à verificação dos movimentos relativos às aquisições que, pelo seu montante, obrigavam a procedimentos legais.

A questão das formalidades legais é sem dúvida um aspecto que merece uma análise mais atenta não só porque normalmente respeita a aquisições que envolvem valores mais elevados e, por consequência, podem estar na origem de irregularidades como porque o processo, em si envolve alguma burocracia e morosidade, potenciadora da tentação de dissimular o real valor da aquisição através de alguns artificios como repartir o valor em várias facturas.

Nesta área considerada crítica e de elevado risco do auditor recorre a todas as técnicas de verificação ao seu alcance. Numa primeira abordagem, com recurso à selecção de movimentos, ou seja, a amostra efectuada nos trabalhos preparatórios são analisados os processos de despesa comprovativos e verificado se foram cumpridas as formalidades legais nas aquisições em que as mesmas são obrigatórias. Na auditoria efectuada este trabalho foi ainda dificultado pelo facto de o período auditado coincidir com a entrada em vigor do novo código das contratações públicas, o qual introduziu a este nível alterações significativas.

Sobre as formalidades legais, importa verificar nomeadamente, se a unidade cumpriu o preceituado no código das contratações, escolhendo o procedimento adequado, procedendo à divulgação, selecção e adjudicação dos bens ou dos serviços, cumprindo os prazos estabelecidos e mantendo todo o processo documentado. Importa referir que é também nesta área que o Tribunal de Contas, órgão de auditoria externa, dedica particular atenção e encontra motivos para comentários e recomendações.

Relativamente às restantes aquisições e à sua contabilização, importa verificar se as mesmas seguem o ciclo da despesa⁴², se as despesas efectuadas respeitam a respectiva inscrição orçamental e cabimento, se foram autorizadas pela entidade com competência para o efeito e por último, se a sua realização atendeu aos critérios de economia, eficácia e eficiência.

⁴² Cabimento/compromisso/Aquisição/liquidação/Pagamento

Para além da verificação dos documentos justificativos e da sua validação, deve também ser testado todo o circuito,⁴³ desde que se deu a necessidade com a requisição interna, passando pela autorização do responsável com competência pela aquisição até à requisição externa e recepção dos artigos confirmando todo o circuito: quem requisita, quem contacta o exterior, quem recepciona de forma a confirmar se existe uma efectiva segregação de funções e controlo interno. Em simultâneo são os responsáveis questionados acerca dos critérios que levaram à escolha dos fornecedores.

No que concerne à aquisição e contabilização das compras e existência, não é de mais referir a importância do contacto informal com os colaboradores no entendimento dos mecanismos de controlo existentes e na verificação da sua operacionalidade. O auditor deve possuir um bom domínio da legislação aplicável.

Relativamente às existências, será conveniente referir que as unidades com a introdução do SIG deixaram de possuir stocks em armazém, com excepção dos combustíveis, material em que algumas unidades ainda possuem depósitos. As aquisições são efectuadas para suprir necessidades diárias e, em regra, os bens de capital são centralizados num Órgão de gestão de escalão superior e requisitados internamente pelas unidades, as mesmas limitam as suas aquisições a bens e serviços de consumo corrente.

Combustíveis e seguros são aliás, áreas muito específicas que tem sofrido algumas alterações no sentido de agilizar o seu fornecimento e simplificar o seu controlo. Assim, pode-se dizer que existem duas formas de fornecimento com recurso a protocolos com uma empresa do sector (Galp): através de fornecimento directo da empresa para depósito da unidade ou através de fornecimento nos locais de abastecimento público via “galp frota”. Em qualquer das situações é importante verificar como é efectuado o seu controlo. Relativamente aos seguros a

⁴³ Requisição Interna pelo Órgão onde se fez notar a falta.

Entrega dessa requisição no Órgão interno responsável pela sua distribuição (Secção de Logística)

Autorização pelo responsável (Comandante/Director/Chefe)

Cabimento e compromisso (Subsecção Financeira/ contabilidade)

Requisição ao exterior (Secção Logística)

Recepção da mercadoria (Depósito/Pelotão de Reabastecimentos - recepção através de guia de remessa e /ou factura, assinatura do responsável)

Lançamento da factura no sistema (Subsecção Financeira/contabilidade)

Pagamento ao fornecedor e recepção do recibo (Subsecção Financeira/Tesouraria)

Lançamento do pagamento na Contabilidade (Subsecção Financeira/Tesouraria)

verificação incide sobre o cumprimento das normas reguladoras⁴⁴ desta matéria, as quais estipulam os montantes e tipos de seguros que podem ser efectuado.

Na auditoria efectuada, esta área foi sem dúvida aquela que motivou maior preocupação dos auditores principalmente a questão do cumprimento das formalidades legais, em que a amostra utilizada foi maior e em que foram confrontados minuciosamente todos os documentos e verificados todos os fornecedores

Está ainda prevista, como forma de verificação, nesta área, a circularização de fornecedores de forma a obter confirmação dos saldos no entanto, nesta auditoria não foi utilizada esta técnica por opção dos auditores.

3.4 Pessoal

O pessoal não é, em princípio, uma área considerada crítica. No entanto, tal não significa menor rigor ou displicência nas verificações a efectuar. No Exército, a gestão de pessoal ao nível de remunerações, suplementos, contratos e mobilidade concentra-se num Órgão Central de Comando e Direcção⁴⁵, órgão que recebe input de todas as unidades estabelecimentos e órgãos do Exército.

Neste momento, ainda não foi implementado o módulo no SIG relativo ao controlo dos recursos humanos e, desta forma, a informação circula através de um documento em papel denominado Modelo Individual de Abonos (MIA) através do qual, a Unidade comunica todas as alterações susceptíveis de produzir efeitos no vencimento individual.

Independentemente deste circuito todas as unidades devem possuir um sistema de controlo da assiduidade relativamente ao pessoal civil, ao auditor compete verificar a sua aplicabilidade bem como, verificar a contabilização e processamento de horas extraordinárias e ajudas de custo.

Esta matéria foi alvo de recomendação pelos auditores. As horas extraordinárias estavam a ser apenas controladas nos vários sectores, onde as mesmas tinham origem situação considerada anormal. Para verificação desta situação foram confrontados os valores processados com os mapas manuais disponibilizados pelos sectores, verificando-se que os mesmos não correspondiam. Para correcção foi recomendada a introdução de um sistema informático ou

⁴⁴ Norma de execução permanente (NEP) DMT 40.010/29 de 30 de Junho de 2009 - Seguro de viaturas militares

⁴⁵ Repartição de Abonos da Direcção de Serviços de Pessoal do Comando de Pessoal

em último caso, de um sistema tipo livro de ponto com registo de entradas e saídas, colocado em local neutro eventualmente na secção de pessoal que permitisse outra transparência e credibilidade ao controlo da assiduidade e das horas extraordinárias.

Relativamente ao processamento e contabilização de vencimentos de pessoal militar, as verificações passam por um processo semelhante. Ajudas de custo, suplementos e horas extraordinárias são remunerações que obedecem a normativo próprio que o auditor deve conhecer e verificar a sua correcta aplicação. Nesta auditoria, foram verificados os abonos processados em três meses consecutivos analisando e confrontando todos os documentos de suporte.

Ainda relacionado com a área do pessoal, o sistema de alimentação merece também uma análise cuidada na verificação do cumprimento das regras sobre esta matéria. Em regra, os militares tem directo a alimentação por conta do Estado, esta prerrogativa e as suas excepções originam uma série de procedimentos administrativos e de controlo aos quais, o auditor deve dedicar atenção.

Na auditoria realizada a matéria da alimentação foi considerada crítica face à especificidade do estabelecimento. Com efeito, o facto do estabelecimento usufruir de alguma autonomia no que respeita à aquisição dos géneros, à sua confecção e distribuição pelos utilizadores (alunos, militares colocados e demais funcionários e professores) revelou um sistema, onde muito poderia ser feito para a economia, eficácia e eficiência com que eram utilizados os recursos, o mesmo será abordado na área das aquisições.

3.5 Prestação de Contas

A prestação de contas exige antes de mais uma breve introdução para melhor entendimento. Mensalmente as Secções Logísticas das Unidades processam as suas despesas e receitas no SIG, ou seja, relativamente à despesa, efectuam no SIG o cabimento e compromisso por rubrica orçamental e efectuam a liquidação e o pagamento dos compromissos que no mês anterior introduziram em Pedido de Libertação de Créditos (PLC) e, cujo montante lhe é, para o efeito, disponibilizado pela Direcção de Finanças (DFin), na conta da Unidade no IGCP. Efectuam ainda o processamento da receita do mês, desde a emissão da factura à arrecadação e entrega na fazenda nacional.

Esta movimentação origina alterações orçamentais e patrimoniais sobre, as quais, a Unidade presta contas mensalmente aos órgãos centrais (Centro de Finanças do CID e Direcção de Finanças) através do SIG e em complemento com documentos determinados pelas instruções técnicas (IT), nomeadamente:

No SIG:

- Compromissos assumidos e a assumir, a introduzir em PLC;
- Mapas de controlo orçamental da despesa e receita;
- Mapas de controlo da receita própria na posse do serviço;
- Balancete por centro financeiro⁴⁶;
- Mapa de análise de códigos do IVA lançados.

Documentos determinados pelas IT:

- Mapa de reconciliação bancária, por conta de disponibilidades;
- Justificação de saldos das contas extra orçamentais.

A auditoria deve pois, nesta matéria, debruçar-se sobre a respectiva documentação, confirmando que a mesma é elaborada e enviada ao escalão superior dentro dos prazos estipulados. Relativamente à análise da documentação, a justificação de saldos deve merecer particular atenção pois, reflecte a origem e o montante dos saldos existentes nestas contas, os quais se encontram por regularizar. Deve ainda o auditor verificar todo o processamento da receita, confirmando que as mesmas são entregues no mês em que foram cobradas.

Por último, a análise do arquivo, as Secções Logísticas devem possuir, em permanência, nos moldes definidos pela Instrução Técnica nº 2/FI/2006 – Projecto SIG, de 20.Jan.06, da Secretaria –Geral/MDN, devidamente organizada, por anos económicos, toda a documentação ali produzida. Esta verificação para além de uma visita ao arquivo, vai sendo efectuada no decorrer da auditoria pela forma como a secção responde às solicitações em termos documentais.

⁴⁶ O Centro Financeiro identifica através de um código cada unidade no SIG

Toda a documentação constituinte da prestação de contas e a sua elaboração mensal reveste-se de particular importância, não só para o escalão superior como para a própria unidade pois, permite acompanhar a execução orçamental e detectar, em tempo, eventuais desvios que a prolongarem-se dificultam a sua detecção e originam falsas informações. É preocupação dos auditores nesta matéria sensibilizar os responsáveis para as virtudes duma correcta e atempada prestação de contas, bem como um arquivo normalizado de acordo com as Instruções Técnicas difundidas para o efeito.

3.6 Controlo Orçamental

A verificação do controlo orçamental devendo ser efectuado pelo Adjunto Financeiro tem a particularidade de também ser acompanhado a qualquer momento pelo CF uma vez que, através do sistema informático (SIG), é possível em qualquer momento ao escalão superior conhecer a execução orçamental da Unidade. O sistema permite retirar os mapas necessários a essa verificação e efectuar uma análise à forma como a unidade tem executado o seu orçamento.

Assim, constituem fonte de informação e trabalho nesta área os mapas das receitas e despesas orçamentais, devendo ainda o auditor efectuar mapa de desagregação do controlo orçamental da despesa (Compras, imobilização corpóreas, subcontratos, fornecimento e serviços externos, custos com o pessoal, outros custos operacionais, custos e perdas financeiras):

- Despesa orçamentada;
- Encargos assumidos;
- Despesa processada;
- Despesa paga;
- Encargos assumidos sem cobertura orçamental.

Através do mapa da despesa e das diferentes versões possíveis, deve o auditor verificar nomeadamente a existência de duplo cabimento (efectuar a despesa depois de arrecadada a receita), o Sistema de Controlo interno (SCI) utilizado para controlo das despesas e ainda se existem despesas sem cabimento orçamental.

Ao nível da receita e dos respectivos mapas, confrontar o planeado com o executado, verificar a legalidade da receita e confrontar o Plano de Emprego de Verbas (PEV) com a receita arrecadada constituem as principais preocupações.

3.7 Imobilizado

O imobilizado é também uma área que dá neste momento os primeiros passos com vista ao seu controlo de acordo com o POCP e os modernos modelos de gestão. Após a auditoria efectuada foi implementado no SIG o módulo do imobilizado, com esta ferramenta é possível efectuar uma gestão de acordo com padrões de exigência e aos auditores confirmar que os artigos considerados bens de capital e como tal com obrigatoriedade de aumento à carga (inventariação) são registados e controlados como tal.

Por agora o seu controlo limita-se à verificação de que os bens que devem ser aumentados à carga, o são efectivamente, bem como todos os registos e processos relativos a transferências, aumentos e abates dos mesmos são correctamente efectuados através do seu registo nas folhas de carga respectivas.

4. Relatórios

O relatório constitui a fase final do processo de auditoria e deve satisfazer certos requisitos de modo a poder transmitir um conhecimento correcto da entidade auditada, do meio em que ela opera e dos resultados da acção realizada (manual do tribunal de contas (1999, pag.102). Refere ainda este manual, de forma resumida, quais são estes requisitos ou princípios a que devem obedecer os relatórios: abrangência, clareza, concisão, persuasão, exactidão, materialidade, tempestividade (oportunidade), princípios que, correctamente observados, tornam o relatório uma importante ferramenta, não só na detecção de erros ou fraudes mas principalmente, através das recomendações, na melhoria dos procedimentos e no cumprimento dos regulamentos.

Não é fácil conseguir reunir num só documento todos os princípios enunciados, no entanto, a sua conjugação é fundamental para que o relatório cumpra na integra a sua função de veiculo de informação, destinado a utilizadores com mais ou menos conhecimentos das matérias nele contidas. Deve assim, nesta perspectiva, um relatório utilizar uma linguagem simples, clara e concisa, conforme referido, sem deixar de focar todos os aspectos importantes e tendo sempre como farol a correcta exactidão e transcrição dos factos encontrados.

O relatório a elaborar no final de uma missão de auditoria representa o culminar de um longo trabalho que se inicia com o despacho de nomeação da equipa de auditoria e só termina após despacho do mesmo responsável. Durante este período, é tarefa do auditor verificar, analisar, comparar e conferir todos os dados possíveis. Com espírito crítico, deve conduzir a sua investigação salvaguardando o interesse da instituição e dentro de princípios éticos, relatar a realidade encontrada.

Em boa verdade, um bom relatório vai sendo construído ao longo da auditoria. A metodologia seguida, traduzida no conceito de equipa de auditoria (um oficial e um sargento), revela-se uma forma acertada de abordar a auditoria. A função do auxiliar permite libertar o auditor de pequenas tarefas burocráticas relativas a elaboração das pastas e de reunião dos documentos de prova para o foco principal, as contas, otimizando o tempo disponível e não prolongando o trabalho mais que o necessário pois, o mesmo constitui na unidade a auditar sempre motivo de alguma consternação.

O documento em si é construído de acordo com um modelo mais ou menos pré estabelecido, dispondo de uma primeira parte introdutória, onde são focados aspectos da auditoria (fundamentos e enquadramento) e da unidade a auditar (missão, atribuições). A parte central ou de desenvolvimento desenrola-se com base nos programas de auditoria desenvolvidos em cada área e, onde são expostas, não só as verificações efectuadas, como também comentários e recomendações. Termina o relatório com um resumo de todas as recomendações sobre as quais, se espera que a unidade altere os procedimentos e introduza as alterações recomendadas.

De referir ainda que o relatório de auditoria é um documento classificado como confidencial, de forma a restringir o seu manuseamento aos elementos responsáveis na unidade (Comandante e Secção de Logística) e no escalão superior (Centro de Finanças, Comando da Instrução e Doutrina).

O relatório, resultante da missão de auditoria, é presente ao Tenente General Comandante da Instrução e Doutrina, o qual sobre o mesmo elabora despacho, podendo no extremo resultar procedimentos disciplinares ou mesmo participação judicial se existirem indícios de fraude. Em regra, é dado conhecimento, deste relatório, à Unidade e à Direcção do Serviço de Finanças com indicação para o rápido cumprimento das recomendações efectuadas pelo auditor.

5. Análise Conclusiva

Concluído o estágio e efectuado o levantamento teórico, acerca das práticas de auditoria e de controlo interno, fica a sensação de que o trabalho realizado e o saber retirado, representa uma gota no oceano imenso do conhecimento disponível, não só em termos teóricos como nas práticas seguidas, muitas delas feitas de experiência e conhecimento acumulado.

Nesta análise conclusiva procurar-se-á elaborar um breve resumo de todo o trabalho efectuado ressaltando, essencialmente a estrutura da instituição, as práticas e os métodos de auditoria encontrados, bem como o controlo interno existente relacionando o mesmo com a teoria e as tendências abordadas no enquadramento teórico.

Assim, a estrutura logística do Exército Português desenvolve-se, grosso modo, em três patamares de responsabilidade. O presente trabalho, auditoria e controlo interno no Exército Português, debruçou-se sobre o primeiro nível ou seja, as Unidades Estabelecimentos e Órgãos intervenientes directos na Gestão da Instituição, os quais, em parte, são responsáveis pela execução do orçamento da instituição.

A este nível (UEO), as responsabilidades na área financeira são repartidas entre o Comandante da Unidade, o Chefe da Logística, o Adjunto Financeiro e o Tesoureiro. Temos assim, desta forma, garantida uma verdadeira segregação de funções, na medida em que estas tarefas são, em permanência, desempenhadas por pessoas diferentes, sem possibilidade de acumulação de funções.

As funções de Adjunto Financeiro (responsável pela área financeira) numa Unidade são normalmente atribuídas a militares em início de carreira, esta evidência juntamente com o elevado índice de rotação nestes cargos retira alguma da consistência que o lugar exige e que só é possível de atingir com a experiência, com a prática e o conhecimento trabalhado.

Todavia, esta particularidade assume carácter de relevante, uma vez que a instituição militar privilegia a mobilidade e a rotação, a sua organização interna aponta neste sentido. Este sistema apresenta vantagens e desvantagens como em qualquer opção, no entanto, parece óbvio que mesmo seguindo um critério de rotação, este cargo tem características especiais e, como tal, deveria ser objecto de normas específicas garantindo ao mesmo, aplicação da inamovibilidade durante um determinado período de tempo.

De acordo com a cadeia de comando referida, na caracterização da instituição, o Comando da Instrução e Doutrina é a entidade responsável, no Exército, pela área do ensino e formação. Este Órgão tem na sua directa dependência as Escolas Práticas, os Estabelecimentos Militares de Ensino e os Centros de Formação nacionais. No apoio aos procedimentos financeiros, tem este comando um Centro de Finanças a quem, entre outras funções, está atribuída a responsabilidade pela realização de auditorias às UEO dependentes.

A realidade encontrada neste Comando pode ser extrapolada aos restantes Comandos. Em todos existe um centro de finanças apoiante, constituindo assim, no seu conjunto, uma rede que para além das missões de auditoria contribui para um eficiente controlo interno da instituição.

A instituição e os seus processos de controlo estão em acelerada mudança, visando respostas mais credíveis e dados mais fiáveis. A implementação do SIG representou um salto significativo no modelo de gestão, contudo as alterações tem sido lentas. Torna-se urgente consolidar toda a estrutura, publicando a regulamentação necessária nomeadamente ao nível dos Centros de Finanças e Secções Logísticas das UEO.

A implementação em SIG dos módulos de imobilizado e do pessoal, bem como de uma contabilidade analítica seguem o mesmo caminho na procura da excelência. A auditoria deve assim, acompanhar estas mudanças e actualizar alguns procedimentos que lhe permitam continuar a constituir não só, um garante da legalidade nas práticas adoptadas mas também uma ferramenta de apoio à gestão.

No enquadramento teórico efectuado, a tendência encontrada apontava no sentido da necessidade de alterações nos paradigmas da auditoria, os quais, recordamos, assentavam essencialmente na verificação da legalidade e na procura de erros e fraudes. Foi referida por vários autores a necessidade da auditoria evoluir mantendo essa vertente mas procurando alargar o seu âmbito no sentido de um apoio efectivo à gestão, onde a vertente do risco passou a assumir papel preponderante.

A este nível, de acordo com as práticas verificadas, não se pode afirmar que o trabalho de auditoria se afaste muita da verificação da legalidade e regularidade das operações. Foi contudo, possível constatar que existe uma preocupação efectiva com a melhoria dos procedimentos, quer através das recomendações que são efectuadas no relatório, quer também na troca informal de conhecimentos efectuada no decorrer da auditoria.

Na auditoria realizada foram encontradas ao nível dos controlos internos e dos procedimentos contabilísticos algumas fragilidades no Estabelecimento alvo da auditoria. De uma forma pedagógica, o auditor procurou elucidar os responsáveis da Unidade para as boas práticas nestas matérias e efectuou recomendações no relatório final tendentes à sua alteração.

Das recomendações efectuadas, a generalidade respeita a procedimentos contabilísticos e administrativos, os quais, efectuada a sua correcção, tornarão mais transparente a gestão do Estabelecimento.

Detectaram-se ainda um conjunto de situações, que pelo seu impacto na gestão da unidade, foram objecto de especial atenção nomeadamente:

- Foi recomendado equacionar a viabilidade dos procedimentos, no caso da aquisição de géneros necessários à confecção da alimentação, passarem a ser centralizados no Comando da Logística;
- Definição pelo escalão superior das capitações a utilizar nas ementas e a indicação da aplicação informática a utilizar para suporte automático dessas capitações;
- Melhoria das regras e dos procedimentos de controlo, assentes na segregação de funções e nos critérios da economia, eficiência e eficácia, no sentido de promover uma mais exigente cultura de controlo das receitas e despesas;
- Implementação de um controlo interno adequado, por forma a que as despesas com pessoal (horas extraordinárias e ajudas de custo) sejam não só correctamente controladas mas também suportadas em procedimentos transparentes.
- Organização do arquivo e arquivamento da documentação financeira com pontualidade, garantindo a sua permanente actualização de acordo com a Instrução técnica nº 2/FI/2006 – projecto SIG, de 20 de Janeiro da Secretaria geral/MDN.

5.1 Pontos Fortes

A forma como a auditoria está instituída no Exército Português, bem como a sua prática generalizada constituem um verdadeiro elemento dissuasor de práticas menos honestas e uma importante ferramenta de controlo interno. A mesma cumpre na íntegra o papel tradicional da

auditoria, em termos de verificação da legalidade e da conformidade com as leis e regulamentos.

Ao nível do Comando da Instrução e Doutrina a forma como as auditorias, pelos auditores do Centro de Finanças, são organizadas, planeadas e levadas a efeito, conferem credibilidade a todo o processo, e ressalvando o risco que sempre existe, a este nível, as probabilidades de acontecerem fraudes são mínimas. As falhas detectadas acontecem em regra por desconhecimento ou inexperiência e, efectuadas as respectivas recomendações, são prontamente rectificadas.

A metodologia seguida e as práticas adoptadas acompanham com algumas adaptações, as indicações do manual do tribunal de contas. No planeamento prepara-se a auditoria e adquire-se um conhecimento geral da unidade e das suas áreas mais críticas. Através do trabalho de campo com recurso à recolha de amostras e aos métodos e técnicas de auditoria são verificados e conferidos, por áreas de actuação, todos os procedimentos realizados. Por último, é elaborado relatório final enquadrando todo o trabalho realizado, enfatizando as falhas detectadas e recomendando soluções para a sua correcção.

O conhecimento das UEO, adquirido ao longo da sua carreira pelos auditores, é um factor importante a destacar, sem ele não era possível atingir os objectivos da auditoria. O mesmo só é conseguido através da conjugação da experiência e do estudo da Unidade efectuado na fase de planeamento, com o contacto directo com as pessoas envolvidas nos procedimentos nos vários sectores, conseguindo cativar os colaboradores de forma a que, com vontade e de uma forma aberta falem sem reservas do seu trabalho e do seu envolvimento com a função.

O relatório final é elaborado com minúcia, não descurando nenhum pormenor e constitui em si um importante documento para todas as entidades com responsabilidade na gestão. Assim, de acordo com o grau de responsabilidade de cada um, é possível aos Comandantes, através desta ferramenta obter um conhecimento real e concreto da situação nas diferentes áreas das Unidades que comandam.

Por último, refere-se o acompanhamento que é efectuado na implementação das recomendações efectuadas (*“follow up”*), as quais dado o necessário período de tempo para a sua implementação são confirmadas e verificadas.

5.2 Pontos Fracos

Apesar da prática de auditorias ser antiga, a mesma ainda não conseguiu impor-se enquanto função independente para este facto contribui a forte cultura organizacional.

A acumulação de funções pelos auditores representa uma dificuldade acrescida ao trabalho dos mesmos, o espaço reservado ao estudo preparação e planeamento acaba por inconscientemente sair prejudicado. A opção efectuada nesta orgânica procura compatibilizar e otimizar os meios existentes, em prejuízo da independência que em regra é aconselhada à auditoria.

A verificação da utilização de critérios economia, eficiência e de eficácia nas aquisições é, em parte, verificada pelo cumprimento ou não das normas de contratação pública e da verificação do cumprimento das formalidades legais. Não existe referência à verificação de prazos médios de pagamento e de recebimento, o sistema implantado não garante a não existência de atrasos. Esta informação é importante, deve ser obtida e comunicada numa lógica de transparência e de demonstração de boas práticas.

A opção pela não elaboração de um documento formal para o plano global de auditoria, não se afigura como uma boa prática. A sua realização permitiria não só estruturar o trabalho a realizar, definindo os procedimentos necessários aos objectivos a atingir, como de alguma forma envolver os responsáveis pela gestão em torno de um trabalho que deve ser aceite como um contributo para a melhoria da gestão.

Relativamente aos métodos de selecção utilizados, verifica-se que na generalidade das auditorias a amostra é recolhida com recurso a métodos não estatísticos ou seja, baseados na apreciação do auditor e na sua experiência profissional. Contudo, essa selecção não deixa de ser efectuada de forma criteriosa incidindo sobre movimentos que à partida, poderão apresentar maior probabilidade de ocorrência de erros ou fraudes e sobre movimentos escolhidos de forma aleatória.

A Circular nº 15, de 04 de Dezembro de 2006, da DF/ComLog, enquanto guião, revela-se um documento interessante no apoio à sistematização do trabalho, permitindo à medida que a auditoria decorre, organizar não só materialmente a auditoria mas também disciplinar o trabalho e, desta forma, rentabilizar a sua execução. No entanto dado o tempo decorrido a mesma carece de actualização.

6. Propostas

Após a conclusão deste estágio, foi possível melhorar o nosso conhecimento sobre as práticas de auditoria em geral, com particular relevo para a de auditoria no Exército Português e, desta forma, efectuar algumas propostas que contribuam para o seu enriquecimento.

A auditoria necessita como forma de independência de manter a equidistância relativamente aos órgãos de gestão, a acumulação de funções do Subchefe do Centro de Finanças com as funções de Chefe da Secção de Auditoria, bem como do chefe de secções do Centro, com as funções de auditor, não garantem a independência, como sobrecarregam os responsáveis envolvidos, deixando muitas vezes pouco espaço para a auditoria. Parece-nos que esta, a existir a este nível, deveria depender directamente do Tenente Geral Comandante do OCAD sem dependência do Centro de Finanças.

Não restam dúvidas que existe controlo na instituição, no entanto, as medidas de controlo interno existentes teriam a lucrar se englobadas num documento único uniformizador das práticas utilizadas, difundido e aplicado aos vários níveis da gestão. Tal documento para além de conferir maior credibilidade a todo o sistema possibilitaria um efectivo apoio à gestão.

O plano de actividades, documento considerado como ferramenta fundamental na gestão dos organismos públicos, não encontra na auditoria espaço para a verificação da sua implementação. A sua introdução no âmbito da auditoria nomeadamente através da análise pormenorizada dos desvios, constituiria uma forma de aproximação da auditoria à gestão das UEO.

A circular nº 15 da DF/ComLog, de 04 de Dezembro de 2006, documento orientador dos procedimentos de auditoria interna carece de actualização. Quatro anos passados desde a sua divulgação, fruto das alterações surgidas com o SIG, acusa já alguma inadequação que importa incorporar neste, ou noutra formato, eventualmente na forma de manual de auditoria interna.

Neste sentido, conjugando o acima exposto com a actual conjuntura económica – financeira nacional e internacional foi criado o Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC), tendo sido aprovado, em 1 de Julho de 2009, a Recomendação nº 1/2009 sobre “Planos de gestão de riscos de corrupção e infracções conexas” de forma a contribuir para a melhoria do sistema de controlo interno das instituições públicas. Para o efeito foi solicitado a todas as entidades, que

de acordo com o artigo 9º da Lei nº 54/2008, de 4 de Setembro colaborem com o CPC as “entidades públicas, organismos, serviços e agentes da administração central, regional e local, bem como as entidades do sector público empresarial”, na elaboração no prazo de 90 dias de planos de gestão de risco de corrupção e infracções conexas, os quais devem ser constituídos por um conjunto de informações, nomeadamente:

- Identificação dos riscos de corrupção conexas relativos a cada área ou departamento;
- Indicação de medidas preventivas adoptadas para minimizar essas situações;
- Indicação dos responsáveis pela gestão do respectivo plano;
- Elaboração de um relatório anual sobre a execução do plano.

O Exército Português deve pois empenhar-se, a todos os níveis, na implementação deste Plano, o qual deve contribuir para o incremento de práticas de controlo interno que não só minimizem o risco de corrupção e infracções conexas, mas também, contribuam para uma gestão e administração transparente de dinheiros, valores e património públicos.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

Almeida, B. J. M. (2005). *Auditoria e sociedade diferenças de expectativas*. Lisboa: Publisher Team.

Almeida, J. J. M. (2002, Janeiro/Abril). *A auditoria legal na União Europeia: enquadramento, debate actual e perspectivas futuras*, Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo n.28 pp. 29 – 38.

Barata, A. S. (1999). *Contabilidade auditoria e ética nos negócios* (2ª ed revista). Lisboa: Editorial Noticias.

Barquero, M. (2008). *Auditoria e gestión de los fondos públicos - el control interno em trabajos de fiscalización*. Auditoría Pública nº 47 p.p 47- 56. Recuperado em 25 de Outubro de 2009 de <http://www.auditoriapublica.com/revistas/47/pg47-56.pdf>

Caiado, A.C. P., & Pinto, A. C. (2002). *Manual do plano oficial de contabilidade pública* (2ªed.). Lisboa: Áreas Editora.

Carmichael, D. R., Willingham J. J. & Schaller, C. A. (1996). *Auditing concepts and methods – A guide to current theory and practice* (6ª ed). McGraw-Hill.

Carneiro, A. (2001). *Auditoria de sistemas de informação*. Lisboa: FCA – Editora de Informática.

Costa, A. F., Pereira, J.M., & Blanco, S. R. (2006). *Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública*, Revista de Estudos Politécnicos, Volume III, (n.º 5/6), pp 201-225.

Costa, A.C., & Torres, M. R. (1996). *Controlo e avaliação da gestão pública*. Lisboa: Rei dos livros.

Costa, C. B. (1991). *Auditoria financeira - teoria e prática* (3ª ed). Lisboa: Rei dos Livros.

Costa, C. B. (2000). *Auditoria financeira - teoria prática* (7ª ed). Lisboa: Rei dos livros.

Costa, C. B. (2008). *Casos práticos de auditoria financeira* (5ª ed). Lisboa: Rei dos livros.

Deis, D. R. Jr.; & Giroux, G. A. (1992, Julho). *Determinants of Audit Quality in the Public Sector*. *The Accounting Review*, volume 67 n. 3, pp 462 -479.

Goddart, A. (2002, Março). *Development of the accounting profession and practices in the public sector – a hegemonic analysis*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, volume 15 nº 5, pp 655-688.

Guimarães, J. F. C. (2005, Agosto). *A Certificação (Legal) das Contas*, *Revista de Contabilidade e Finanças* n. 82, Recuperado em 25 de Novembro de 2009 de http://www.jmmsroc.pt/downloads/ao_estudos/173.pdf

Heliodoro, P. A. G. P. (2008). *O relatório de auditoria: da fiabilidade ao ratin.*, *Dissertação de mestrado*, Universidade de Évora, Évora, Portugal.

Lima, I. D. (2007). *A Interação entre os Controles Interno e Externo: Um Estudo no Âmbito Estadual da Administração Pública Brasileira*, *Mestrado Profissional em Administração*, Universidade Federal da Bahia, Salvador. Recuperado em 25 de Novembro de 2009 de http://www.bibliotecadigital.ufba.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=1166

Manual do Revisor Oficial de Contas (1999). *Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) 300 Planeamento*, Recuperado em 25 de Agosto de 2009 de <http://infocontab.com.pt/download/DRA/DRA300.pdf>

Manual do Revisor Oficial de Contas (1999). *Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) 310 Conhecimento do negócio*, Recuperado em 25 de Agosto de 2009 de <http://www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA310.pdf>

Manual do Revisor Oficial de Contas (1999). *Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) 320 Materialidade de revisão/Auditoria*, Recuperado em 25 de Agosto de 2009 de <http://www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA320.pdf>

Manual do Revisor Oficial de Contas (2004) *Norma Internacional de Auditoria (ISA 240). A responsabilidade do auditor ao considerar a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras.*

Marques, M. C. C. (2007, Abril/Junho). *Aplicação dos princípios da governança cooperativa ao sector público* RAC, Volume 11 n. 2 pp 11-26. Recuperado em 17 de Março de 2009 de <http://www.scielo.br/pdf/rac/v11n2/a02v11n2.pdf>

Marques, M. C. C.; & Almeida J. J. M. (2004, Maio/Agosto). *Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública*, Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo n.35 pp. 84 – 95 Maio/Agosto

Monteiro, D., & Pontes, S. (2002). *Controlo risco e amostragem em auditoria relações indissociáveis*. Lisboa: Vislis Editores.

Morais, G., & Martins, I. (2007). *Auditoria interna função e processo* (3ª ed). Lisboa: Áreas Editora.

Morais, M. G. C. T. (2008). *A importância da auditoria interna para a gestão: caso das empresas portuguesas*, trabalho apresentado no 18º congresso brasileiro de contabilidade – Gramado de 24 a 28 de Agosto de 2008 Recuperado em 31 de Março de 2009 de <http://www.ccontabeis.com.br/18cbc/570.pdf>

Morais, M. G. T., & Benito, J. G. (2008, Abril/Junho). *Auditoría interna medioambiental basada en la gestión del riesgo corporativo: Un caso de estudio*, Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 4, n. 2, p. 105-126, Abr./Jun.

Moreno, C. (2000). *Finanças públicas - Gestão e controlo dos dinheiros públicos* (2ª ed). Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa.

Mortal, A. B. (2007). *Contabilidade de Gestão*. Lisboa: Rei dos Livros.

Neves, A. (2002). *Gestão na Administração Pública*. Cascais: Editora Pergaminho.

Pany, K. & Whittington, O. (1977). *Auditing* (2ªed). Irwin.

Pereira, A., & Poupá, C. (2008). *Como escrever uma tese monografia ou livro científico usando o Word* (4ª ed revista). Lisboa: Edições Sílabo

Pinheiro, J. L. (2008). *Auditoria interna auditoria operacional manual prático para auditores internos*. Lisboa: Rei dos Livros.

Pires, A. I. M. (2008). *Impacto da lei sarbanes-oxley no sistema de controlo interno das empresas cotadas nos EUA – O caso Português*, Dissertação de mestrado, Universidade Aberta – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Lisboa. Portugal Recuperado em 25 de Novembro de 2009 de <http://repositorioaberto.univ-ab.pt/bitstream/10400.2/586/1/LC464.pdf>

Rodrigues, R. M. S. (2006). *As novas tecnologias de informação e comunicação e o nível operacional da guerra. Impacto no planeamento e condução das operações militares*. Tema desenvolvido em trabalho escolar no âmbito do CPOG 2005/2006. Boletim n. 1 Formação Investigação e Doutrina Julho de 2006 IESM

Silva, A. M. B. (2000). *Auditoria do management público*. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa.

Soares, A. D. V. A. (2005). *O controlo de qualidade do trabalho de auditoria: estudo comparativo dos países da União Europeia*, Dissertação de mestrado, Universidade do Minho. Braga. Portugal

Teixeira, M. F. (2006). *O contributo da auditoria para uma gestão eficaz*, Dissertação de mestrado, Universidade Aberta. Coimbra. Portugal. Recuperado em 30 de Novembro de 2008 de <http://repositorioaberto.univ-ab.pt/bitstream/10400.2/581/1/LC326.pdf>

Tribunal de Contas. (1999). *Manual de Auditoria e de procedimentos. 1º Volume, Lisboa*. Recuperado em 11 de Novembro de 2008 de <http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/manual.pdf>

Tribunal de Contas. (2009). *O Controlo Interno das entidades públicas e a sua articulação com a actividade das instituições superiores de controlo*, contribuição do Tribunal de Contas de Portugal no Seminário da Organização das ISC da CPLP realizada em Macau, 26 -27 de Fevereiro de 2009 Recuperado em 28 de Julho de 2009 de http://www.sislog.com/ta/IMG/pdf/Controlo_Interno-2.pdf

LEGISLAÇÃO

Aviso n. 5882, de 4 de Março de 2009 (2009). Deliberação sobre a avaliação da gestão de riscos de corrupção e infracções conexas, publicado no diário da república, 2ª série n. 55 de 19 de Março de 2009.

Circular da Direcção de Finanças do Comando da logística do Exército n. 15, de 04 de Dezembro de 2006 (2006). Novos procedimentos de auditoria para o Exército.

Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas (2001). publicado no diário da república III Série, n. 297 de 26 de Dezembro.

Decreto Regulamentar n. 69, de 17 de Dezembro de 1994 (1994). Atribuições, organização e competências dos Centros de Finanças do Exército.

Decreto Regulamentar n. 70, de 21 de Dezembro de 1994 (1994). Funcionamento das Secções Logísticas das UEO do Exército.

Decreto Regulamentar n. 74, de 02 de Julho de 2007 (2007). Estabelece as Competências e a organização dos Órgãos Centrais de Administração e Direcção do Exército (OCAD).

Decreto Regulamentar n. 75, de 03 de Julho de 2007 (2007). Estabelece as atribuições, organização e competências da estrutura base do exército.

Decreto-Lei n. 155, de 28 de Julho de 1992 (1992). Regime de administração financeira do Estado.

Decreto-Lei n. 166, de 25 de Junho de 1998 (1998). Sistema Nacional de Controlo Interno.

Decreto-Lei n. 487, de 16 de Novembro de 1999 (1999). Aprova o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Decreto-Lei n. 33, de 17 de Fevereiro de 2006 (2006). Cria o Controlador Financeiro.

Decreto-Lei n. 231, de 15 de Setembro de 2009 (2009). Lei Orgânica do Exército.

Despacho do CEME n. 334, de 19 de Dezembro de 1994 (1994). Regulamento dos Centros de Finanças.

Despacho do CEME n. 335, de 21 de Dezembro de 1994 (1994). Regulamento para a Administração dos Recursos Materiais e Financeiros Nas Unidades, Estabelecimentos e Órgãos do Exército.

Despacho do CEME n. 132, de 23 de Junho de 2006 (2006). Cadeia de comando do exército.

Directiva de Comando n. 2, de 30 de Janeiro de 2009 (2009). Directiva de comando do CID.

Lei n. 98, de 26 de Agosto de 1997 (1997). Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.

Lei n. 4, de 15 de Janeiro de 2004 (2004). Estabelece os princípios a que deve obedecer a organização da administração directa do Estado.

Lei n.10, de 22 de Março de 2004 (2004). Cria o sistema integrado de avaliação da Administração Pública.

Lei n. 54, de 4 de Setembro de 2008 (2008). Cria o Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC).

Lei Orgânica n. 1 – A, de 07 de Julho de 2009 (2009). Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas.

Lei Orgânica n. 1 –B, de 07 de Julho de 2009 (2009). Lei de Defesa Nacional.

NEP 40.010/29 de 30 de Junho de 2009 (2009). Seguro de viaturas militares. Direcção de Material e Transportes do Comando da Logística.

Recomendação do CPC, de 1 de Julho de 2009 (2009). Sobre planos de gestão de riscos de corrupção e infracções conexas, publicada no diário da república, 2ª Série n. 140 de 22 de Julho de 2009 Parte E.

SITES

<http://www.oroc.pt>

<http://www.dgo.pt>

<http://www.sedes.pt>

[http://www.tcontas.pt/](http://www.tcontas.pt)

<http://www.sox-online.com>

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

<http://www.ipai.pt>

<http://www.sec.gov>

<http://www.theiia.org/>

<http://www.mdn.gov.pt/mdn/pt/mdn/organograma/igdn/>

ANEXOS



MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL
EXÉRCITO
COMANDO DA LOGÍSTICA
Direcção de Finanças

CIRCULAR N.º 15

DATA: 04DEC06

ASSUNTO: NOVOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PARA O EXÉRCITO
REF.

1. PLANEAMENTO DA AUDITORIA

1.1. TRABALHOS PREPARATÓRIOS

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

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

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

Esta fase de planeamento contribuiu para assegurar:

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

1.2. PLANO GLOBAL DE AUDITORIA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.3. PROGRAMAS DE AUDITORIA

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

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

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

1.4. DOSSIER PERMANENTE

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

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

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

1.5. VISITAS DE TRABALHO ÀS UEO

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

2. AUDITORIA AOS PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICOS E CONTROLO INTERNO

2.1. INTRODUÇÃO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.2. ÁREA A: CAIXA E BANCOS

2.2.1. PROGRAMA DE TRABALHO

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

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

ÁREA B: VENDAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

2.2.2. PROGRAMA DE TRABALHO

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

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

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

2.3.1. PROGRAMA DE TRABALHO

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

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

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

2.4. ÁREA D: PESSOAL

2.4.1. PROGRAMA DE TRABALHO

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

2.5. ÁREA E: PRESTAÇÃO DE CONTAS

2.5.1. PROGRAMA DE TRABALHO

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

2.6. ÁREA F: CONTROLO ORÇAMENTAL

2.6.1. PROGRAMA DE TRABALHO

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

2.7. ÁREA G: IMOBILIZADO

2.7.1. PROGRAMA DE TRABALHO

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

3. RELATÓRIOS

3.1 Introdução

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

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

3.2. Relatório Anual de Auditoria (RAA)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.2.1. Exemplo ilustrativo do RAA

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

RELATÓRIO ANUAL DE AUDITORIA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Lisboa, 28 de Fevereiro de 20____
(Assinatura do Auditor)

3.3. Validação das Demonstrações Financeiras (VDF)

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

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

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

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

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

A VDF deve conter os seguintes elementos básicos:

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

3.3.1. Exemplo ilustrativo da VDF

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

VALIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Introdução

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

Responsáveis

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

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

Descrição

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

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

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

Ressalvas (se aplicável)

6. (Descrição das Ressalvas)

Opinião

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

..... (Data)

..... (Assinatura do Auditor)

..... (Nome do Auditor)

3.4. Entrada em vigor

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

4. Legislação revogada

São revogados:

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

O DIRECTOR

**ARTUR MENESES MOUTINHO
MAJOR-GENERAL**

ANEXO 1

EXEMPLO DE CARTA DE CIRCULARIZAÇÃO A FORNECEDORES

UEO: _____

_____, ____ de _____ de 200X

Assunto: Circularização a Fornecedores.

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

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

Pedimos o favor de responderem directamente para:

(Nome do Auditor)

(Morada do Centro de Finanças)

Sem outro assunto de momento, subscrevemo-nos,

De V. Ex.^{as}
Atentamente

ANEXO 2

EXEMPLO DE CARTA DE CIRCULARIZAÇÃO BANCÁRIA

UEO: _____

_____, ____ de _____ de 200X

Assunto: Circularização Bancária.

CONTA N.º: _____

EXMOS. SENHORES:

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

(Nome do Auditor)

(Morada)

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

- $\frac{3}{4}$ Saldo de cada uma das nossas contas de depósitos à ordem, com indicação de quaisquer cláusulas especiais a que as mesmas estejam eventualmente sujeitas;
- $\frac{3}{4}$ Indicação de contas abertas e/ou encerradas, respectivos números e datas de abertura e/ou encerramento;
- $\frac{3}{4}$ Nomes das pessoas autorizadas a movimentar as contas acima mencionadas, com indicação de quaisquer possíveis limitações;
- $\frac{3}{4}$ Valor líquido dos juros creditados;
- $\frac{3}{4}$ Quaisquer outras informações consideradas de utilidade para a prossecução da mencionada auditoria.

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

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

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

De V. Ex.ªs
Atentamente