



**Tribunal de Contas
Portugal**

**VII ASSEMBLEIA GERAL DA ORGANIZAÇÃO DAS
INSTITUIÇÕES SUPERIORES DE CONTROLO DA
COMUNIDADE DE PAÍSES DE LÍNGUA PORTUGUESA**

**As Melhores Práticas Adotadas pelas ISC na Área de Auditoria
– a experiência do Tribunal de Contas de Portugal¹**

¹ Contributo do Tribunal de Contas de Portugal, destinado à VII Assembleia Geral da Organização das Instituições Superiores de Controlo da Comunidade de Países de Língua Portuguesa (OISC da CPLP), a realizar na cidade da Praia, Cabo Verde, de 24 a 26 de Outubro de 2012.



Tribunal de Contas Portugal

INDICE

| | |
|--|----|
| Introdução..... | 3 |
| I. Princípios básicos de qualidade na adoção das melhores práticas em auditoria nas ISC..... | 4 |
| 1.1 Os princípios básicos de qualidade para a função de auditoria..... | 4 |
| 1.2 A seleção de temas de auditoria..... | 5 |
| 1.3 O planeamento estratégico..... | 6 |
| 1.4 O controlo de qualidade..... | 6 |
| II. As boas práticas de controlo e auditoria – O caso do TCP..... | 7 |
| 2.1 A qualidade na função de enquadramento da auditoria..... | 7 |
| 2.2 O processo de auditoria..... | 8 |
| III. Os principais desafios para o TCP: a implementação das normas ISSAI..... | 14 |
| IV. Conclusões..... | 17 |



Tribunal de Contas Portugal

INTRODUÇÃO

Um imperativo fundamental que se coloca às Instituições Superiores de Controlo (ISC) é o desenvolvimento da sua atividade de acordo com elevados padrões de qualidade, que decorrem do indispensável cumprimento de princípios básicos de transparência e responsabilidade.

Tendo em conta que a sua ação se desenvolve essencialmente através do cumprimento de competências de controlo, avaliação e julgamento de outras entidades, compreende-se que sejam exigíveis às ISC esforços de aperfeiçoamento e mesmo de excelência, não só ao nível do desempenho das suas competências (designadamente, na área de auditoria) mas também no que refere à sua própria gestão. Deste modo ser-lhe-á conferida a autoridade para *liderar pelo exemplo*.

Para tanto, é necessário que as ISC realizem a sua gestão de qualidade, a qual tem de ser baseada em processos de aperfeiçoamento contínuo.

Neste sentido, devem ser adotados procedimentos específicos adequados a todas as áreas de atividade, os quais devem ser enquadrados por princípios, objetivos e estratégias articulados em sistemas de gestão de qualidade globais, caracterizados por serem processos evolutivos, dinâmicos e permanentes.

Nos pontos seguintes destacam-se algumas matérias essenciais sobre o tema em questão:

1ª Parte: são referidos princípios e práticas de gestão da qualidade, com especial ênfase na área de auditoria, cuja adoção pelas ISC é universalmente recomendada;

2ª Parte: especifica-se a experiência do Tribunal de Contas de Portugal do ponto de vista da promoção da qualidade e boas práticas das atividades de controlo e auditoria;

3ª Parte: abordam-se os desafios que as ISC enfrentam na implementação das ISSAIs², da INTOSAI, em particular no que se relaciona com o Tribunal.

4ª Parte: conclusões

² *International Standards for Supreme Audit Institutions.*



Tribunal de Contas Portugal

I. Princípios básicos de qualidade na adoção das melhores práticas em auditoria nas ISC

1.1 Os princípios básicos de qualidade para a função de auditoria

a) Transparência e responsabilidade

A adoção pelas ISC das melhores práticas em auditoria insere-se num contexto de cumprimento de princípios básicos ao funcionamento destas instituições.

Destacaremos, como essenciais:

- O estabelecimento de um quadro legal que proporcione o desenvolvimento de condições de responsabilidade e transparência, suportes indispensáveis ao bom governo das ISC.
- A publicitação das competências, responsabilidades, missão e estratégia das ISC.
- A adoção de normas de auditoria, processos e métodos objetivos e transparentes.
- A aplicação aos funcionários de normas exigentes de integridade e ética.
- A manutenção dos princípios de responsabilidade e transparência nas situações de recurso a contratações externas.
- A gestão da sua atividade de forma económica, eficiente e eficaz, no respeito pelas normas e legislação relevantes.
- Divulgação, em tempo útil e de forma ampla, dos resultados e conclusões das suas auditorias através dos meios de comunicação social, sítios eletrónicos e outras formas.
- O recurso a peritos externos e independentes, quando necessário, no sentido de reforçar a qualidade e credibilidade do seu trabalho.
- Desenvolvimento da atividade de controlo e auditoria com fundamento em critérios de elevada qualidade.

b) Sistema de gestão da qualidade

Tendo em vista uma efetiva concretização dos princípios adotados que permita o alcance de bons resultados, é necessário que a responsabilidade máxima pelo desenvolvimento e manutenção de sistemas de gestão de qualidade se situe na liderança máxima da instituição, devendo ser uma das suas principais prioridades.

Devem ser aplicados a todos os níveis procedimentos específicos utilizando um sistema de gestão de qualidade baseado em objetivos, princípios e estratégia adequados.



Tribunal de Contas Portugal

A eficácia desse sistema requer as seguintes condições, que devem acompanhar e/ou completar o estabelecimento dos objetivos do sistema de gestão de qualidade e definição de papéis e responsabilidades:

- Reconhecimento, pelos responsáveis máximos da ISC, da estratégia definida nesta área, com sensibilização de todos os funcionários sobre a importância de cumprir normas éticas e de qualidade.
- Identificação e gestão dos riscos que podem ameaçar o alcance dos objetivos.
- Adoção de normas internacionais sobre controlo de qualidade e estabelecimento de sistemas e práticas apropriadas a essa exigência.
- Estabelecimento de regras e requisitos formais de qualidade nos procedimentos de controlo, assim como de normas de avaliação da qualidade alcançada.
- Recrutamento e formação do pessoal de forma que sejam assegurados os seus níveis de conhecimentos de normas profissionais e a sua adesão aos requisitos éticos e legais.
- Garantia de um nível de recursos financeiros adequado.
- Garantia de um nível adequado de investimento em tecnologias de informação e comunicação de apoio à ISC.
- Documentação dos procedimentos de controlo de qualidade, assegurando os respetivos registos e pistas.
- Revisão e avaliação regular do sistema de gestão de qualidade, tanto por formas de gestão interna, como por peritos externos.
- Elaboração de relatórios claros, confiáveis e úteis.

1.2 A seleção de temas de auditoria

É essencial estabelecer métodos consistentes de planeamento das auditorias, de longo e médio prazo, as quais normalmente se revelam relevantes do ponto de vista dos *stakeholders* (partes interessadas) e têm bom potencial de impacto. Consideram-se neste âmbito as seguintes:

- Realização de avaliações de risco para seleção de auditorias.
- Reflexão sobre lições da experiência e resultados de auditorias anteriores.
- Realização de estudos regulares de matérias macroeconómicas e preparação de estudos preliminares sobre tópicos relevantes.
- Acompanhamento do interesse público e as expetativas dos *stakeholders*.



Tribunal de Contas Portugal

- Existência de uma unidade de planeamento responsável pela coordenação entre os diferentes departamentos.
- Linhas diretrizes ou princípios de planeamento como uma boa prática para o estabelecimento de critérios relevantes de seleção de auditorias.
- Elaboração de um plano anual de ação para a realização de auditorias, que inclui um calendário indicativo, indicadores de acompanhamento e afetação de responsabilidades para cada auditoria.

1.3 O planeamento estratégico

O ambiente de trabalho dos auditores é complexo, verificando-se a necessidade de corresponder a exigências profissionais de natureza diversificada. É necessário que as ISC identifiquem o tipo e nível de apoio requerido por cada atividade.

Deste modo, as ISC devem identificar antes de cada tarefa o nível de apoio profissional e técnico que é necessário proporcionar e se ele pode ser fornecido internamente ou com recurso a *outsourcing*.

O plano dos trabalhos inicialmente deve ser desenvolvido prestando especial atenção aos seguintes pontos:

- O *staff* disponível para a auditoria.
- Tempo e outros recursos necessários à realização da auditoria.
- A finalidade e objetivos da auditoria.
- A seleção e método de cálculo do nível (grau) de materialidade.
- Compreensão do ambiente de controlo e identificação dos riscos avaliados na auditoria.
- Procedimentos e testes de auditoria adequados aos riscos avaliados.

1.4 O controlo de qualidade

A ISC deve estabelecer políticas e procedimentos orientados para a promoção de uma cultura interna de reconhecimento que a qualidade é essencial no desempenho do seu trabalho. Essas políticas e procedimentos devem ser estabelecidos pelo órgão máximo da ISC, a quem compete a responsabilidade geral do sistema de controlo de qualidade, sendo os requisitos principais os seguintes:



Tribunal de Contas Portugal

- Requisitos éticos relevantes.
- Aceitação e boa relação com os auditados.
- Utilização eficiente de recursos humanos.
- Garantia da Realização das auditorias e outros trabalhos, de acordo com normas relevantes e requisitos legais e regulamentares.
- Processo de acompanhamento sustentado nos procedimentos relacionados com o sistema de controlo de qualidade que sejam relevantes, adequados e operem eficazmente.

II. As boas práticas de controlo e auditoria – O caso do TCP

2.1 A qualidade na função de enquadramento da auditoria

No sentido da concretização de princípios e requisitos referidos nos pontos anteriores, o Tribunal tem desenvolvido um conjunto de iniciativas tais como, desde logo, a existência de um quadro jurídico que reflete a necessidade de aprofundamentos e definição de estratégias que emergem da própria evolução das realidades que constituem as competências do Tribunal.

Assim, no que se refere à responsabilidade e **liderança para a qualidade**, inserem-se nas iniciativas do Tribunal a existência de unidades orgânicas vocacionadas para apoiar a qualidade, com responsabilidades no âmbito da supervisão dos trabalhos.

De notar ainda a existência de instrumentos de gestão relativos à execução dos trabalhos, à divulgação de produtos e à comunicação dos resultados do controlo do Tribunal, tais como o Plano Estratégico, o Plano da Ação anual, o Plano de Prevenção de Riscos de Gestão, o Relatório das Atividades e outros instrumentos de gestão.

Em termos de **requisitos éticos** relevantes, o Tribunal dispõe de princípios estratégicos que constam dos seus instrumentos jurídicos, verificando-se ainda a existência de orientações expressas em despachos sobre procedimentos da atividade do controlo (e.g., declaração de conflitos de interesse, lista de acumulação de funções e despacho sobre recebimento de ofertas).

Relativamente ao requisito referente à aceitação e **relação com os auditados**, a legislação aprovada estabelece também um quadro jurídico onde essa área é objeto de normas específicas, sendo de destacar a publicitação das decisões e dos relatórios de auditoria no sítio eletrónico do Tribunal e as lições da experiência aprendida.



Tribunal de Contas Portugal

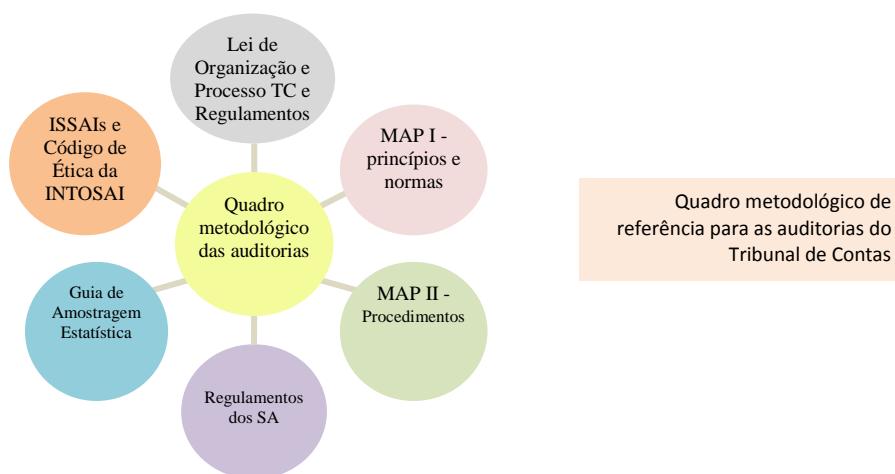
Verifica-se também a existência de normas desenvolvidas adequadas à regulamentação da área de **recursos humanos**, como o Plano de Formação anual e o Regulamento da avaliação de desempenho, além de orientações e outros documentos de caráter gestor.

Por fim, refira-se e destaque-se que a **realização de auditorias e outros trabalhos** é largamente tratada não só em termos normativos, como o Manual de Auditoria e Procedimentos, Volume I (MAP I) e Volume II (MAP II), mas também através de regulamentos e outros documentos contendo uma vasta e pormenorizada definição de procedimentos horizontais, tais como os afetos ao Plano de Fiscalização Anual.

Também o **acompanhamento** é regulamentado no âmbito do quadro normativo do Tribunal (no que se refere ao processo de acompanhamento dos trabalhos), verificando-se ainda a existência de outros documentos e definição de procedimentos.

2.2 O processo de auditoria

De um modo geral, qualquer auditoria no Tribunal desenvolve-se sempre por quatro grandes fases sequenciais, cuja observância é determinante para o respectivo êxito, de acordo com os padrões internacionais. Em concreto, as auditorias são realizadas segundo os requisitos legais e regulamentares nacionais previstos nos MAP I e MAP II do Tribunal e observando os princípios e as orientações gerais das normas e diretrizes da INTOSAI (V. diagrama seguinte).



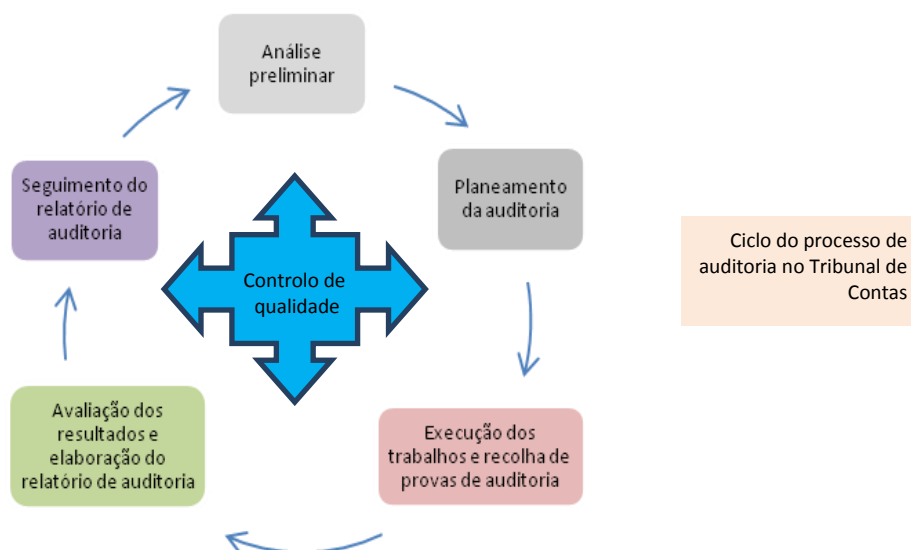
Importa referir que todo o processo de planeamento do Plano de fiscalização anual bem como depois o processo de auditoria está baseado em aplicações informáticas que ajudam a estruturar nomeadamente a seleção de auditorias, a documentação do trabalho de auditoria, o plano de



Tribunal de Contas Portugal

amostragem, a análise de evidências de auditoria e as observações de auditoria. Neste sentido, estes sistemas de Tecnologias de Informação (IT) alojados na Intranet podem guiar o auditor durante todo o processo de auditoria, proporcionando o acesso ao apoio de orientações internas, normas e manuais de auditoria, bem como a partilha de documentos e de experiências em todas as etapas dos trabalhos.

Assim, o ciclo do processo de auditoria desenvolve-se nas fases que o seguinte diagrama mostra:



a) Análise preliminar e planeamento da auditoria

A auditoria inicia-se com a fase preliminar de pré-planeamento, com o objetivo de se obter um conhecimento exaustivo da entidade, sendo de destacar o âmbito, os critérios, a avaliação de riscos, os custos e a metodologia relativos à sua realização. Para o efeito são consultadas e pesquisadas diversas fontes internas e especialmente o arquivo permanente da entidade.

Recolhida a informação pertinente a fase de planeamento conclui-se com a elaboração e aprovação do Plano Global de Auditoria, sendo de realçar o aspeto dinâmico deste processo, uma vez que durante a execução dos trabalhos é possível proceder aos ajustamentos que se considerarem necessários. Existem por vezes situações em que se pode, desde logo, planejar os critérios se houver um potencial impacto sobre as questões de auditoria.

Outro aspeto interessante refere-se às lições aprendidas com as auditorias anteriores, bem como as medidas tomadas sobre o acompanhamento de recomendações, que se traduz numa informação valiosa na seleção e planeamento das futuras auditorias. O facto referido só é possível porque o Tribunal analisa anualmente a recolha dessas informações de uma forma estruturada e regular.



Tribunal de Contas Portugal

Especialmente nos casos específicos do Parecer sobre a CGE pode haver situações em que a análise regular das questões macroeconómicas e de tendências de variáveis pode conduzir à realização de auditorias sobre os temas mais relevantes, sensíveis ou de maior dimensão financeira.

Por outro lado, a cooperação, a divulgação de procedimentos e de relatórios de auditoria, e a coordenação do planeamento das atividades fornece as garantias de uma adequada eficiência e eficácia da Instituição e otimiza a seleção das tarefas de auditoria.

Assim, os elementos da fase de planeamento que traduzem a definição da estratégia global da auditoria, para que a mesma seja eficazmente realizada, constam do MAP I.³

b) Execução dos trabalhos e recolha de provas de auditoria

Após a preparação dos trabalhos iniciais segue-se a fase de execução dos trabalhos de campo, que tem como objetivos a realização de testes e a recolha de provas ou evidências de auditoria, concordantes com a estratégia definida na fase anterior.

Ressalte-se a importância que sobretudo nesta fase e durante todo o processo da auditoria merece o papel da comunicação eficaz entre a equipa de auditoria e os responsáveis da gestão e da governação da entidade. Essa comunicação tem como objetivo obter uma informação relevante para a boa compreensão do ambiente de controlo e das fontes das provas de auditoria⁴, bem como quanto aos quesitos da comunicação das deficiências apuradas aos auditados⁵.

É importante destacar que os auditores, ao realizarem as auditorias e outras ações de controlo, acabam por dar uma visibilidade expressiva ao Tribunal, contribuindo nessa medida para a divulgação da imagem da Instituição, no que respeita aos valores e padrões éticos que prossegue, nos termos das orientações internas⁶.

Também importa salientar que a verificação do cumprimento das leis e regulamentos, sobretudo dos organismos que disciplinam a movimentação de fundos, se revela necessária para a deteção de erros e irregularidades, através da seleção e aplicação das provas e demais procedimentos

³ Na sua essência, compreendem os aspetos veiculados na *ISSAI 1300 – Planear uma auditoria das demonstrações financeiras*.

⁴ Cujos princípios se encontram na *ISSAI 1260 – Comunicação com os responsáveis da governação*.

⁵ Como assinala a *ISSAI 1265 – Comunicação das deficiências do controlo interno aos responsáveis da governação e à gerência*.

⁶ E dos princípios consagrados na *ISSAI 30 – Código de Ética* da INTOSAI.



Tribunal de Contas Portugal

analíticos de auditoria, segundo o critério profissional dos auditores, em conformidade com o explicitado no MAP I⁷.

Considera-se ainda uma boa prática durante a execução dos trabalhos que as equipas de auditoria, na presença de relatórios de auditoria interna, testem, usando procedimentos de auditoria sobre os trabalhos específicos do auditor interno, a eficácia dos controlos operacionais da entidade⁸.

Procede-se, então, ao exame e avaliação do controlo interno instituído de acordo com o MAP I⁹, no sentido de aferir o grau de fiabilidade e de confiança das demonstrações financeiras com vista à elaboração do programa de auditoria.

Tratando-se de auditorias de desempenho procede-se à análise da adequação e consistência dos objetivos, da confiança dos sistemas de informação e de controlo da entidade, na sequência dos princípios orientadores previstos no MAP I¹⁰.

A Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas estabelece que “a verificação externa das contas será feita com recurso aos métodos e técnicas de auditoria decididos, em cada caso, pelo Tribunal”¹¹, pelo que os departamentos de auditoria utilizam métodos, procedimentos e diretrizes desenvolvidas no MAP II, com o auxílio de ficheiros informáticos.

Estes procedimentos têm por base modelos de mapas (ficha de avaliação do controlo, ficha de avaliação do risco de auditoria, ficha de testes substantivos, plano de amostragem, ficha de entrevista, ficha de circularização e outros) e de “check list” ou questionário, para as principais áreas a abranger numa auditoria financeira, nas quais se desenvolvem os testes de controlo e os procedimentos analíticos substantivos a adotar em cada caso.

O objetivo destes procedimentos visa não só permitir uma avaliação do sistema de controlo interno implementado, bem como responder aos riscos de irregularidades materiais identificadas e avaliadas, na previsão dos MAP I e II¹². E ainda, o de formular o juízo do Tribunal sobre as contas e as demonstrações financeiras, de acordo com a tipologia de opinião definida no MAP II¹³.

⁷ E com as orientações explanadas na *ISSAI 1250 – Consideração de leis e regulamentos numa auditoria de demonstrações financeiras*.

⁸ Como indica a *ISSAI 1610 – Usar o trabalho dos auditores internos*.

⁹ E com os princípios previstos pela *ISSAI 1315 – Identificar e avaliar os riscos de irregularidades significativas através da compreensão da entidade e do seu ambiente*.

¹⁰ E das orientações da *ISSAI 3000 – Diretrizes de aplicação das normas de auditoria de desempenho* e da *ISSAI 3100 – Diretrizes da auditoria de desempenho – princípios básicos*.

¹¹ Cf. n.º 3 do art.º 54º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, com as alterações posteriores.

¹² E de acordo com as orientações da *ISSAI 1330 – As respostas do auditor a riscos avaliados*, e *ISSAI 1450 – Avaliação de irregularidades identificadas durante a auditoria*.

¹³ E consagrada nas *ISSAI 1700 – Formar uma opinião e relatar sobre as demonstrações financeiras* e *ISSAI 1705 – Modificações à opinião no relatório do auditor independente*.



Tribunal de Contas Portugal

Em função da análise da entidade e da avaliação do controlo interno, o auditor elabora então o programa detalhado de auditoria, com os quesitos exigidos nos MAP I e II, onde deve identificar as áreas, as operações, registos ou documentos a analisar, as provas de auditoria suficientes e apropriadas e outros procedimentos de auditoria a efectuar, de acordo com os objetivos específicos da auditoria.

c) Avaliação dos resultados e elaboração do relatório de auditoria

Após conclusão dos trabalhos de campo, o auditor procede à avaliação global dos resultados, apoiando-se nos documentos de trabalho elaborados e nas provas obtidas, a fim de formular as observações de auditoria.

Nesse contexto, o relatório de auditoria fixado pelo Tribunal, de que se salientam o juízo formulado e as suas recomendações pertinentes e objetivas, tem por base um projeto apresentado pelo Juiz Responsável, que para o efeito se baseou no relato dos auditores, os quais redigiram o relato segundo uma estrutura-tipo pré-determinada, acompanhado pela documentação de trabalho organizada e referenciada, nos termos dos MAP I e II e regulamentos internos¹⁴.

Um dos elementos fundamentais constantes do relatório é a realização do contraditório, o qual inclui, sempre que for caso disso, as alegações, respostas ou observações dos responsáveis, que podem ser transcritas ou sintetizadas.

d) Seguimento do relatório de auditoria

Tem-se entendido que o seguimento do relatório de auditoria se insere na estratégia global da auditoria, por isso integra o processo de auditoria como a sua quarta e última fase, com vista a reforçar o impacto das recomendações formuladas e a melhoria da gestão das entidades auditadas.

Como já foi referido, constitui boa prática o desenvolvimento pelo Tribunal de um sistema de acompanhamento das recomendações e de avaliação do seu impacto, que se resume no tratamento da informação relativa a aferir o grau de colhimento das recomendações efetuadas nos relatórios de auditoria. Nessa sede, obtém o conhecimento sobre a execução das suas recomendações, ou por comunicação comprovada da entidade auditada ou pelo resultado da realização de novas ações de auditoria, designadas “auditorias de seguimento”.

¹⁴ E conforme os princípios consagrados nas *ISSAI 1705 e ISSAI 1230 – Documentação de auditoria*.



Tribunal de Contas Portugal

e) O controlo de qualidade

O Tribunal tem manifestado preocupação com a fixação de orientações e procedimentos que visam consolidar o rigor e a segurança dos processos internos e dos produtos elaborados, elementos fundamentais para a garantia da sua reputação e credibilidade. É nesse sentido que existe o cuidado em acolher na Instituição as normas e os padrões profissionais sobre controlo de qualidade¹⁵, atendendo a que atualmente o controlo de qualidade é já parte integrante da estratégia e da cultura do Tribunal.

Para o efeito devem ser criadas as condições para se estabelecer um sistema de gestão de qualidade devidamente definido para funcionar de forma eficaz, aplicando-se as normas, procedimentos e diretrizes em todos os níveis de controlo das ISC, que não apenas os relativos ao processo de auditoria.

No que respeita às características das boas práticas de qualidade em todo o trabalho de auditoria (nomeadamente relevância, fiabilidade, objetividade, oportunidade, clareza, eficiência e eficácia), também elas devem ser fixadas, acompanhadas e garantida a sua qualidade.

Consequentemente é importante reforçar na Instituição uma cultura da qualidade baseada na auto-avaliação, que permita uma revisão e ajustamento permanente dos processos, para a melhoria gradual dos níveis da qualidade, com efeitos também na melhoria da gestão das entidades auditadas e com impacto esperado na esfera da cidadania.

Nessa medida, o controlo de qualidade, sendo transversal às competências do Tribunal, é por isso mesmo, uma responsabilidade inerente a todos os que trabalham na Instituição e ainda mais dos auditores, chefes de equipas de auditoria e diretores de departamentos de auditoria.

As formas de supervisão e revisão dos trabalhos permitem agir no todo da auditoria ou em separado e em momentos vários ao longo do processo de auditoria, por critérios de avaliação e de forma comprovada nos papéis de trabalho, os quais se encontram suportados em ficheiros eletrónicos. Por isso, a revisão é um estágio mais elevado da análise do trabalho realizado, das provas recolhidas, e das observações e conclusões formuladas, sendo a colegialidade das decisões do Tribunal a sua referência máxima.

A fim de avaliar o cumprimento dos objetivos, normas e procedimentos de auditoria as chefias procedem à confirmação dos quesitos fundamentais do processo e da elaboração do relatório através de fichas e guiões de controlo de qualidade em cada uma das etapas do processo. Aliás, tais procedimentos de controlo de qualidade dos trabalhos de auditoria dos auditores e dos responsáveis pela revisão encontram-se previstos no MAP I¹⁶.

¹⁵ Nomeadamente, os princípios previstos na *ISSAI 40 – Controlo de qualidade para as ISC*.

¹⁶ E, bem assim, nas orientações da *ISSAI 1220 – Controlo de qualidade numa auditoria das demonstrações financeiras*.



Tribunal de Contas Portugal

Considerando a relevância da qualidade da formação na concretização dos objetivos da Instituição, o desenvolvimento da formação contínua dos auditores através do plano de formação é sem dúvida uma boa prática adquirida, conducente à realização de auditorias com mais elevada qualidade.

Assinale-se também que a divulgação interna da informação institucional e técnica pelo CEMAC – Centro de Estudos e Metodologias de Auditoria e Controlo, através da intranet, facilita o diálogo e a comunicação entre os auditores e os diferentes departamentos de auditoria.

Refira-se, por outro lado, que as ações de cooperação e a troca de experiências com outros órgãos de controlo externo, fomentam a aplicação do rigor e da qualidade dos trabalhos de auditoria, mostrando ser uma boa prática de aprendizagem.

Finalmente, interessa realçar, no âmbito do controlo de qualidade, a existência de instrumentos consagrados na Instituição em consonância com os requisitos éticos da ISSAI 40, como são os vários documentos elaborados para a sensibilização da dimensão ética, a realização de formação específica sobre ética profissional, as regras de confidencialidade e outros instrumentos.

III. Os principais desafios para o TCP: a implementação das normas ISSAI

Com a aprovação do quadro de normas ISSAIs pelo INCOSAI XX em 2010, a INTOSAI passou a dispor de um conjunto completo de ISSAIs e Normas de Boa Governança (INTOSAI GOVs), para ser aplicado de forma eficaz às ISC. Assim, no último INCOSAI todos os membros da INTOSAI assumiram o compromisso de desenvolver as seguintes medidas:

- Intensificar a sensibilização do quadro das ISSAI e INTOSAI GOV à escala global, regional e nacional;
- Aplicar o quadro das ISSAI em correspondência com o mandato atual e com as leis e as outras normas nacionais;
- Avaliar a atividade atual e as instruções de auditoria de acordo com as ISSAIs, e
- Partilhar experiências, boas práticas e desafios na implementação das ISSAIs e INTOSAI GOVs com as pessoas e organismos responsáveis pelo seu desenvolvimento e revisão.

Este quadro abrangente pretende harmonizar as diferentes normas ISSAIs nos vários níveis da sua aplicação, a fim de garantir a coerência interna das normas de auditoria entre si.



Tribunal de Contas Portugal

a) As finanças públicas e a aplicação das ISSAI

A simplificação e normalização dos procedimentos saem reforçadas com a uniformidade da aplicação das normas comuns e a maior segurança que esta uniformidade prevê, em benefício da garantia de qualidade dos processos e dos produtos. Assim, o que se pretende com a sua aplicação é assegurar um nível de qualidade adequado dos trabalhos de auditoria de acordo com os padrões normalizados, submetendo a função de auditoria a um processo de sistematização e racionalização.

Por outro lado a situação de pressão dos mercados financeiros e a atual crise das dívidas soberanas dos países obriga a restabelecer a necessidade de padronização e uniformização dos mecanismos de controlo e auditoria, para facilitar a compreensão e a comunicação entre as instituições internacionais. Simultaneamente são desenvolvidas estratégias de ajustamento orçamental com vista à redução do défice e da dívida pública e criados mecanismos de controlo e acompanhamento mais rigorosos da despesa pública e da ação dos gestores públicos.

Por essa razão o quadro de referência do processo orçamental apresenta hoje não só em Portugal níveis mais elevados de exigência quanto ao realismo das previsões macroeconómicas e macro-orçamentais, bem como quanto aos requisitos da transparência das contas públicas e da divulgação da informação financeira aos *stakeholders* e cidadãos.

Sem dúvida que a dívida pública ao tornar-se atualmente uma componente importante do funcionamento do sistema financeiro internacional, eleva o controlo das finanças públicas a uma nova dimensão, que por sua vez exige um maior rigor nas auditorias de demonstrações financeiras.

Esta preocupação transversal aos estados obriga a esforços dos governos de racionalização da gestão pública, complementados pelo funcionamento do sistema de controlo interno e avaliados pela auditoria pública prosseguida pelas ISC, a qual deve estar subordinada, para melhor eficácia, a padrões harmonizados e critérios de desempenho alargados, no contexto dos respetivos mandatos.

Nessa medida, como resultado da crise financeira atual, os mecanismos de supervisão sobre o sistema financeiro mudaram e contribuíram para aumentar as novas exigências dos governos, os quais se submetem às avaliações das ISC num contexto mais complexo.

É com essa intenção que a estrutura de ISSAIs e INTOSAI GOVs deve ser observada e aplicada como um quadro comum de princípios de referência para a auditoria do sector público pelas diferentes ISC e refletida, quando possível, nas suas leis, regulamentos, diretrizes e manuais de auditoria.

b) O TCP e o desafio da aplicação das ISSAI

No caso concreto do Tribunal os princípios de auditoria plasmados nas ISSAIs do nível 3 estão reproduzidos de forma satisfatória nos regulamentos internos e no MAP I e as orientações das directrizes específicas do nível 4 das ISSAIs (directrizes das auditorias financeiras, de conformidade



Tribunal de Contas Portugal

e de desempenho) vão de encontro ao processo de auditoria seguido, tendo por base os regulamentos internos e os MAP I e II.

As normas ISSAIS permitem assim, fornecer orientações a todo o processo de planeamento, execução e elaboração de relatórios, contribuindo para garantir a correta aplicação da prática profissional e de melhoria da qualidade dos resultados, num processo de aplicação de boas práticas de *benchmarking*, com a finalidade de comparar desempenhos e identificar oportunidades de melhoria dos procedimentos de controlo e auditoria.

Ora, as ISSAIs podem visar também, com a sua aplicação e familiaridade, alcançar benefícios do seu impacto na sociedade e nos meios de decisão governamental e financeiro e criar valor e conhecimento para as entidades auditadas.

Perante um tal enquadramento é indispensável que as ISC sejam vistas aos olhos dos cidadãos como órgãos geradores da garantia para a confiança e fiabilidade das informações financeiras produzidas pelos poderes públicos e para a credibilidade das medidas por eles tomadas para enfrentar as situações de condicionamento financeiro.

Assim, como a sociedade e os cidadãos têm o direito de serem informados sobre a gestão pública dos governos, as ISC têm o dever de garantir que a informação financeira por si avaliada cumpre as normas nacionais e de qualidade, em conformidade com as normas internacionais de auditoria, representadas pelas normas ISSAI.

Deste modo as acções de controlo realizadas pelo Tribunal, em conformidade com as leis nacionais e os princípios das ISSAI, podem permitir à sociedade colher os seguintes benefícios:

- Aumentar a confiança dos cidadãos na instituição e na administração pública.
- Melhorar a eficiência dos recursos gastos.
- Melhorar a credibilidade dos resultados das auditorias.
- Avaliar a utilização de boas práticas de auditoria.
- Promover altos padrões de qualidade.
- Promover a transparência da decisão pública.

Portanto, é convicção deste Tribunal que as normas ISSAIs permitem que as ISC contribuam para o objetivo comum de promover a transparência, boa governação e responsabilidade na gestão das administrações públicas, sustentado no exercício da função de auditoria realizada com independência, objetividade, profissionalismo e ética, segundo processos e metodologias aceites e baseado em evidências apropriadas e suficientes para sustentar os juízos fundamentados dos relatórios de auditoria.



Tribunal de Contas Portugal

Com vista a essa finalidade afigura-se que seria útil existir uma tradução oficial das ISSAIs em língua portuguesa e que tal objetivo irá aprofundar o conhecimento das normas gerais e específicas das ISSAIs e enriquecer as práticas de auditoria junto do quadro de pessoal.

Do mesmo modo, a ênfase que o quadro das ISSAI e INTOSAI GOVs fornece ao controlo de qualidade ao nível macro e ao nível dos processos de trabalho, assegura ao Tribunal uma perspetiva de garantia de excelência, que é a de estabelecer os seguintes padrões profissionais:

- De avaliação dos procedimentos de auditoria;
- Da observância de padrões éticos de valores e comportamentos;
- Da garantia do controlo da qualidade.

IV. Conclusões

- A adoção pelas ISC das melhores práticas em auditoria implica o estabelecimento de um adequado quadro normativo e regulamentar, o cumprimento de princípios de integridade, ética e responsabilidade, a adoção de normas, processos e métodos objetivos e transparentes, e a divulgação dos resultados e conclusões das auditorias através dos meios de comunicação social.
- O sistema de gestão de qualidade deve obedecer a uma estratégia reconhecida e adotada pelos órgãos máximos de liderança da ISC, com sensibilização de todos os funcionários sobre a sua importância.
- O Tribunal de Contas de Portugal tem desenvolvido um conjunto de iniciativas orientadas para a responsabilidade, transparência, cumprimento de requisitos éticos relevantes e liderança para a qualidade, refletidas nos instrumentos normativos e de gestão que dão enquadramento à sua atividade.
- As auditorias do Tribunal são realizadas segundo os requisitos legais e regulamentares previstos nos Manuais de Auditoria e Procedimentos do Tribunal e observando os princípios e as orientações gerais das normas e diretrizes da INTOSAI.
- Neste enquadramento estratégico orientado para a qualidade e boas práticas, o ciclo do processo de auditoria do Tribunal tem início com uma análise preliminar, a que se seguem o planeamento da auditoria, a execução dos trabalhos e recolha de provas de auditoria, a avaliação dos resultados e elaboração do relatório de auditoria e o seguimento deste relatório, com vista a reforçar o impacto das recomendações formuladas. Em todas estas fases deverá estar presente a preocupação do controlo da qualidade.



Tribunal de Contas Portugal

- O Tribunal tem manifestado preocupação com a fixação de orientações e procedimentos que visam consolidar o rigor e a segurança dos processos internos e dos produtos elaborados, elementos fundamentais para a garantia da reputação e credibilidade das ISC. Nesse sentido, existe o cuidado em acolher na Instituição as normas e os padrões profissionais sobre controlo de qualidade, nomeadamente os princípios previstos na ISSAI 40 – Controlo de qualidade para as ISC.
- É indispensável que as ISC sejam vistas aos olhos dos cidadãos como órgãos geradores da garantia para a confiança e fiabilidade das informações financeiras produzidas pelos poderes públicos e para a credibilidade das medidas por eles tomadas para enfrentar as situações de condicionamento financeiro.
- Nas circunstâncias atuais de imprevisibilidade macroeconómica e, em muitos casos, de constrangimentos ao nível do financiamento da atividade pública, as normas ISSAI revelam-se importantes fontes de orientação a todo o processo de realização de auditorias, afigurando-se que seria útil existir uma tradução oficial das ISSAI em língua portuguesa, permitindo assim aprofundar o conhecimento das normas gerais e específicas e enriquecer as práticas de auditoria.