

# Importância do Papel numa Auditoria Financeira

Autores<sup>1</sup>

**FILOMENO ANES TAVARES,  
ILDA ROCHA BARBOSA MIRANDA**

## Introdução

Os papéis de trabalho abrangem toda a documentação recolhida pelo auditor, que servem de suporte à formulação de uma opinião sobre as demonstrações financeiras. Compreende todos os documentos e anotações, em papel ou suporte eletrónico, elaborados no decurso dos trabalhos ou obtidos de qualquer outra fonte, que registam as evidências dos trabalhos executados pelo auditor.

Em auditoria, um dos requisitos da qualidade passa por uma preparação adequada e suficiente dos papéis de trabalhos, onde é registada todo o trabalho de auditoria, fornecendo evidência de que a auditoria foi realizada em conformidade com as normas e padrões profissionais prescritos.

## Conceito de Auditoria

Segundo Sá (2000, p.23), “a denominação auditor é antiga” e, acrescenta o autor, o termo auditor, no latim, como substantivo, tinha sentido apenas de significar “que ouve” que mais tarde se configurou como “aquele que daria opinião sobre algo que comprovou ser verdade ou não”.

De Almeida (2019) define auditoria financeira como “um processo objetivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de prova em relação às asserções sobre ações e eventos económicos, para verificar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios

---

1 E-mail de contacto : [filomeno.a.tavares@tcontas.gov.cv](mailto:filomeno.a.tavares@tcontas.gov.cv)

estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira”.

O TCCV (2012) adota a definição da auditoria da INTOSAI, em que a auditoria financeira tem como âmbito a análise das contas de gerência e da situação financeira das entidades pertencentes ao setor público.

Podemos afirmar que auditoria financeira é uma avaliação independente e objetiva das demonstrações financeiras e dos processos de relatórios financeiros de uma empresa e/ou entidade pública, para aumentar o grau de confiança dos utilizadores das demonstrações financeiras.

### **Classificação de Auditoria**

Existem diversos tipos de auditoria, pelo que neste trabalho pretendemos distinguir Auditoria Interna da Auditoria Externa.

De acordo com a ISSAI 1 (Declaração de Lima), os serviços de auditoria interna são estabelecidos nos órgãos e instituições governamentais, enquanto os serviços de auditoria externa não fazem parte da estrutura organizacional das instituições a serem auditadas.

As Entidades Fiscalizadoras Superiores prestam serviços de auditoria externa. Como uma instituição de auditoria externa, a Entidade Fiscalizadora Superior tem a tarefa de verificar a efetividade da auditoria interna. Se a auditoria interna for considerada efetiva, esforços serão empreendidos, sem prejuízo do direito da Entidade Fiscalizadora Superior de conduzir uma auditoria geral, no sentido de garantir a mais adequada divisão ou designação de tarefas e cooperação entre a Entidade Fiscalizadora Superior e a auditoria interna.

### **Auditoria Interna**

Crepaldi (2000) conceitua auditoria interna como um controlo de gerência que funciona por meio de medição e avaliação da eficiência e eficácia de outros controlos. Também deve ser entendida como uma atividade de assessoria à administração, quando do desempenho das atribuições definidas para cada área da empresa, mediante as diretrizes políticas e objetivos por ela determinados. A auditoria interna fornece análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações relativas às atividades examinadas, incluindo a promoção do controlo eficaz a custo razoável.

Segundo Pinheiro (2014), na perspetiva do IIA auditoria interna é “uma atividade independente, de avaliação objetiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste à organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação”. Na perspetiva da norma ISSO 19011, define auditoria interna como sendo “um processo sistemático, independente e documentado

para obter evidência de auditoria (registos, afirmações factuais ou outra informação, que sejam verificáveis e relevantes para os critérios de auditoria — qualitativa e quantitativa) e respetiva avaliação objetiva para determinar em que medida os critérios de auditoria (conjunto de políticas, procedimentos ou requisitos) são satisfeitos”.

Refere ainda que o objetivo primordial da auditoria interna é o de auxiliar a empresa e todos os níveis de gestão no cumprimento das suas responsabilidades em promover sistemas de controlo adequados, visando a melhoria da *performance* e do desenvolvimento sustentável da empresa e tem como finalidade essencial contribuir para a melhoria dos procedimentos de controlo e a *performance* das empresas, na observância das leis e regulamentos.

Defende que a auditoria interna tem como característica fundamental, em contraponto com a auditoria externa, o seu enquadramento no seio da empresa e reportar organicamente ao Conselho de Administração, órgãos de gestão e, funcionalmente, ao Conselho de Auditoria.

Pelo que podemos concluir que a auditoria interna atende as necessidades da administração e gestão da própria empresa.

### **Auditoria Externa ou Independente**

Auditoria externa, segundo Crepaldi (2000, p. 48),”constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação como representam à posição patrimonial e financeira, o resultado de recursos da entidade auditada consoante as normas da contabilidade”. Em suma, podemos dizer que a auditoria externa está mais preocupada com as demonstrações financeiras, enquanto a auditoria interna se preocupa em prestar assessoria à administração.

Trata-se de uma atividade que analisa as demonstrações contabilísticas da organização para identificar possíveis falhas. Assim, a função da auditoria externa é examinar e atestar a integridade e veracidade das contas de uma companhia. Por ser um profissional independente, os resultados são isentos de interesse ou influência, portanto, mais fidedignos.

A auditoria externa é realizada por auditores independentes e atesta ao mercado que a empresa segue as boas práticas da governança corporativa, tornando a instituição transparente e dando ainda mais confiança aos seus demonstrativos financeiros.

### **Objetivos de Auditoria Financeira**

O objetivo principal da auditoria financeira é o de melhorar e promover a prestação de contas de órgãos e entidades públicas.

De acordo com a ISSAI 200, o objetivo da auditoria de demonstrações financeiras é “aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários

previstos. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspetos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável, ou — no caso de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada de relatório financeiro — se as demonstrações financeiras apresentam adequadamente, em todos os aspetos relevantes, ou dão uma visão verdadeira e justa, de acordo com essa estrutura”.

### **Normas de Auditoria Internacionalmente aceites**

A auditoria é regulada por princípios, normas e diretivas que devem ser tidas em conta no exercício dessa atividade.

Machado De Almeida (2019) entende por “normas de auditoria as regras de natureza técnica que os auditores devem observar no exame às demonstrações financeiras de uma organização para que o nível qualitativo do seu trabalho possa ser reconhecido, no mínimo, como satisfatório, ou seja, ajudam a assegurar que as auditorias financeiras são conduzidas de uma maneira minuciosa e sistemática de modo que o auditor chegue a conclusões fiáveis”. Refere ainda que “as normas de auditoria são de aplicação obrigatória e devem ser seguidas em todas as auditorias financeiras, independentemente da dimensão, do tipo, da forma e da finalidade da empresa.

De entre os organismos emissores de normas de auditoria, podemos destacar, nomeadamente:

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) — primeiro organismo profissional que publicou normas de auditoria. Em 1947 emitiu 10 Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) — normas de auditoria geralmente aceites — que foram sendo modificadas ao longo do tempo para corresponder às exigências da auditoria, tendo sido adotadas pela PACOB em 2003;

Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers (UEC), organismo representativo da profissão contabilística a nível europeu entre 1951 e 1986;

International Federation of Accountants (IFAC) — compete ao International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), organismo do IFAC, a emissão das normas internacionais de auditoria — International Standards on Auditing (ISA), com o objetivo de uniformizar, a nível mundial, as práticas de auditoria e serviços relacionados.

Tendo em conta que as Normas e diretrizes profissionais são essenciais para conferir credibilidade, qualidade e profissionalismo em auditoria no setor público, a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), desenvolveu as Normas Internacionais das Entidades

Fiscalizadoras Superiores, mais conhecidas por sua sigla ISSAIs. Elas visam promover a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

As ISSAIs abrangem os requisitos da auditoria do setor público no nível organizacional, ou seja, pelas EFS, enquanto, no nível dos trabalhos de auditoria, visam apoiar os membros da INTOSAI no desenvolvimento das suas próprias abordagens profissionais, de acordo com os seus mandatos e em consonância com as leis e os regulamentos nacionais.

O marco referencial de Normas Profissionais da INTOSAI foi revisto em 2019. Atualmente o novo marco referencial é intitulado como INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP) e substitui completamente o antigo. Está subdividido da seguinte forma:

- › Intosai-P — Estabelecimento de princípios
- › Issai — Normas
- › Intosai Guide — Diretrizes

Para o desenvolvimento do tema, temos como referência a ISA 230 e ISSAI 2230 — Documentação de Auditoria. Importa referir que o TCCV, como membro da INTOSAI, adotou as normas desenvolvidas por aquela organização, na realização de auditoria financeira.

Também se assinala que em Cabo Verde existe a Ordem Profissional de Auditores e Contabilistas Certificados de Cabo Verde (OPACC). É uma pessoa coletiva de direito público, independente do Estado, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, nomeadamente com as seguintes finalidades e atribuições:

Superintender nos aspetos atinentes ao acesso, estatuto e exercício das profissões Auditor e Contabilista Certificados;

Certificar os Associados de acordo com as suas categorias profissionais e emitir as respetivas Cédulas Profissionais;

Propor ou opinar sobre medidas legislativas, regulamentares ou de qualquer outra natureza relativas à contabilidade, às profissões de Auditor e Contabilista Certificados e aos interesses profissionais e morais dos Associados.

## **Procedimentos e Técnicas de Auditoria**

No Manual elaborado pelo TCCV (2012, Vol. I), as técnicas de auditoria são os mecanismos auxiliares utilizados pela equipa de auditoria para analisar, identificar e fundamentar as conclusões/observações de auditoria. As técnicas de auditoria que podem ser utilizadas são as seguintes:

Inspeção de Registos ou Documentos — consiste em examinar registos ou documentos, quer internos ou externos, sob a forma de papel, eletrónica ou

**auditoria financeira é uma  
avaliação independente e  
objetiva das demonstrações  
financeiras e dos processos  
de relatórios financeiros  
de uma empresa  
e/ou entidade pública,  
para aumentar  
o grau de confiança  
dos utilizadores das  
demonstrações financeiras**

em outros meios. A inspeção de registos e documentos proporciona prova de auditoria de variados graus de fiabilidade, dependendo da sua natureza e fonte e, no caso de registos e documentos internos, sobre a eficácia dos controlos sobre a sua produção.

Inspeção de Ativos — consiste no exame físico dos ativos. A inspeção de ativos pode proporcionar prova de auditoria fiável com respeito à sua existência, mas não necessariamente acerca de direitos e obrigações da entidade ou da valorização dos ativos. A inspeção de elementos individuais de inventário acompanha geralmente a observação da contagem do inventário.

Observação — consiste em “olhar” para um processo ou procedimento que está a ser desempenhado por outros. A observação proporciona prova de auditoria acerca da execução de um processo ou procedimento, mas é limitada ao momento no qual a observação tem lugar e pelo facto de que o ato de ser observado poder afetar como o processo ou procedimento é executado.

Inquérito — Em alguns casos, as respostas de indagações proporcionam um fundamento para o auditor modificar ou executar procedimentos de auditoria adicionais. O auditor executa procedimentos de auditoria adicionalmente ao uso de indagação para obter prova de auditoria apropriada

e suficiente. Geralmente a indagação por si só não proporciona prova de auditoria suficiente para detetar uma distorção material ao nível de asserção. Além disso, a indagação por si só não é suficiente para testar a eficácia operacional de controlos. Com respeito a algumas questões, o auditor obtém declarações escritas da gerência para confirmar respostas a indagações orais.

Confirmação — é um tipo específico de indagação, ou seja, o processo de obter uma declaração de informação ou de uma condição existente diretamente de uma terceira parte. As confirmações são usadas frequentemente com relação a saldos de contas e aos seus componentes, mas não necessitam serem restritas a esses itens. As confirmações são também usadas para obter prova de auditoria acerca da ausência de certas condições.

Reexecução — consiste na verificação do rigor matemático de documentos ou de registos. Este pode ser executado por intermédio do uso da tecnologia de informação. A reexecução é a execução independente de procedimentos ou controlos do auditor que foram originariamente executados como parte do controlo interno da entidade, quer manualmente, quer por intermédio do uso de CAATs “Computer Assisted Audit Techniques” ou por testes de simulação.

Procedimentos analíticos — consistem em avaliações de informação financeira feita por relacionamentos plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Os procedimentos analíticos também englobam a investigação de flutuações e relacionamentos que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou se desviem significativamente de quantias previsíveis.

## **Papéis de Trabalho**

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 230 ou a ISSAI 2230 aborda a responsabilidade do auditor na preparação da documentação de auditoria para uma auditoria de demonstrações financeiras. Esta ISA ou ISSAI, define Documentação de auditoria como registo dos procedimentos de auditoria executados, da prova de auditoria obtida e das conclusões a que o auditor chegou. Por vezes, é também usada a expressão “papéis de trabalho”.

De acordo com a IFAC, os papéis de trabalho compreendem os registos dos trabalhos de revisão executada pelo auditor, que serve de prova e o fundamento de que a auditoria foi executada, a partir da qual se possa tirar conclusões dos trabalhos efetuados pelo auditor.

Ainda a mesma ISA 230, define: “Arquivo de auditoria — um ou mais arquivos, ou outros meios de armazenamento, em forma física ou eletrónica, contendo os registos que integram a documentação de auditoria relativa a um trabalho específico”.

Segundo Machado de Almeida (2019), nos papéis de trabalho estão documentados os procedimentos empreendidos pelo auditor, as provas recolhidas e as conclusões a que se chegou. Refere ainda que o termo papéis de trabalho abrange não só o suporte de papel como outros meios de armazenamento de dados, designadamente os informáticos.

O TCCV (2012, Vol. I) refere a documentação do trabalho de auditoria como uma evidência de auditoria e define-a como um conjunto de documentos que suportam os fatos constatados e a opinião formada pelo auditor acerca destes fatos.

Pelo exposto conclui-se que documentação de auditoria ou papéis de trabalho é toda documentação e informações, em suporte papel ou suporte informático, preparada e/ou recolhida pelo auditor, respeitando as normas internacionais aplicáveis e que serve no presente ou em auditorias futuras.

## **Natureza dos Papéis de Trabalho**

De acordo com a ISA 230, a documentação de auditoria que satisfaça os requisitos desta ISA e os requisitos específicos de documentação de outras ISA relevantes proporciona:

Prova dos fundamentos do auditor para concluir acerca da consecução dos objetivos gerais do auditor;

Prova de que a auditoria foi planeada e executada de acordo com as ISA e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

## **Objetivo / Finalidades de papéis de trabalho**

Para a ISA 230 a documentação de auditoria serve uma multiplicidade de finalidades adicionais:

- › Ajudar a equipa de trabalho a planear e executar a auditoria;
- › Ajudar os membros da equipa de trabalho responsáveis pela supervisão a orientar e supervisionar o trabalho de auditoria e a cumprir as suas responsabilidades de verificação de acordo com a ISA 220;
- › Permitir a responsabilização da equipa de trabalho pelo trabalho realizado;
- › Manter um registo das matérias de importância continuada para auditorias futuras;
- › Permitir a condução de revisões e inspeções de controlo de qualidade de acordo com a ISQC 1 ou com requisitos nacionais que sejam pelo menos tão exigentes;

- › Permitir a condução de inspeções externas de acordo com os requisitos legais, regulamentares ou outros aplicáveis.

Ainda de acordo com TCCV (2012, Vol. I) os papéis de trabalho têm os seguintes propósitos:

- › Documentar o processo, os procedimentos de auditoria adotados e as evidências;
- › Auxiliar com o registo das fiscalizações realizadas;
- › Facilitar a elaboração do relatório de auditoria;
- › Explicar detalhadamente factos e opiniões;
- › Permitir a adequada organização, coordenação e supervisão do trabalho de auditoria;
- › Permitir o registo histórico dos métodos e procedimentos adotados;
- › Auxiliar aos trabalhos subsequentes.

## **Características / Atributos dos Papéis de Trabalho**

Os Papéis de Trabalho devem apresentar:

- › Precisão: devem ser elaborados sob extremo rigor técnico;
- › Concisão: devem ser concisos, de forma que qualquer interessado e conhecedor das normas e procedimentos de auditoria entenda-os;
- › Praticidade: devem ser práticos para economizar tempo na sua elaboração;
- › Objetividade: devem ser claros e objetivos, de tal modo que deles se depreenda a finalidade dos exames;
- › Clareza: devem ser elaborados de forma que não prejudique a sua compreensão;
- › Lógica: devem ser preparados de maneira racional e lógica, na sequência natural do objetivo a ser atingido;
- › Completude: devem conter todas as informações necessárias para fundamentar a emissão da opinião do auditor.

Ainda de acordo com o TCCV (2012, Vol. I) os papéis de trabalho devem apresentar:

**Correção Gramatical:** o papel de trabalho deve ter como foco a utilização do padrão culto de linguagem, bem como os aspetos particulares da língua e as regras apropriadas para o seu perfeito uso;

**Limpeza:** o papel de trabalho não deve conter emendas ou rasuras que ponham em dúvida a sua confiabilidade e a qualidade estética;

**Estrutura Lógica:** o papel de trabalho deve refletir a estruturação lógica do raciocínio, respeitando a sequência dos fatos em prol do objetivo a ser atingido.

# **em Cabo Verde existe a Ordem Profissional de Auditores e Contabilistas Certificados de Cabo Verde (OPACC). É uma pessoa coletiva de direito público, independente do Estado, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial**

## **Tipos de Papéis de Trabalho**

De acordo com a ISA 230, a documentação de auditoria pode ser registada em papel ou em meios eletrónicos, ou outros. Apresenta como exemplos de documentação de auditoria:

- › Programas de auditoria.
- › Análises.
- › Memorandos relativos a assuntos específicos.
- › Resumos de matérias significativas.
- › Cartas de confirmação e de representação.
- › Listas de verificação.
- › Correspondência (incluindo correios eletrónicos) respeitante a matérias significativas.

O auditor pode incluir extratos ou cópias de registos da entidade (por exemplo, acordos e contratos significativos e específicos) como parte da documentação de auditoria. A documentação de auditoria não substitui, porém, os registos contabilísticos da entidade.

Para Machado de Almeida (2019), as categorias de papéis de trabalho podem ser agrupadas em: Papéis de trabalho administrativos — incluem toda a documentação relacionada com o planeamento da auditoria, programas de auditoria, questionários de controlo interno, carta de compromisso, duração do trabalho, orçamentos, etc.

Demonstrações financeiras ajustadas/reclassificadas — onde constam as demonstrações financeiras preparadas pela empresa, bem como colunas onde o auditor introduz os ajustamentos/reclassificações, originando as demonstrações financeiras ajustadas/reclassificadas. Podemos designar este papel de trabalho como a espinha dorsal de todos os papéis de trabalho, uma vez que concentra todos os ajustamentos e reclassificações que foram detetados pelo auditor.

Programas de trabalho — contêm uma lista de procedimentos de auditoria a serem efetuados. Os programas de trabalho são utilizados para os testes aos controlos e para os testes substantivos (analíticos e de detalhe).

Papéis de trabalho de testes e análises — contêm as provas que suportam os ajustamentos e reclassificações que estão patentes nas demonstrações financeiras ajustadas/reclassificadas e estão normalmente organizados por rubricas do balanço, com uma última secção relacionada com os rendimentos e os gastos.

### Elaboração de Papéis de Trabalho

Os Papéis de Trabalho devem ser preparados de modo que apresentem os detalhes importantes. Uma auditoria envolve tantos detalhes que itens importantes podem passar despercebidos, como resultados da elaboração imperfeita dos papéis. Por isso, os Papéis de Trabalho devem ser completos quanto a:

- Informações e factos importantes;
- › Objetivo do trabalho efetuado;
- › Fonte das informações obtidas;
- › As suas opiniões e conclusões.

Os Papéis de Trabalho devem ser preparados tendo em mente o seu completo entendimento por outro auditor que não teve ligação direta com o trabalho. É comum a consulta aos Papéis de Trabalho em anos posteriores para se prestar esclarecimentos ou informações sobre algum aspeto a área auditada.

Assim, podemos considerar os nossos Papéis de Trabalho completos e perfeitos, toda vez que tivermos possibilidade de responder satisfatoriamente às seguintes questões, com relação ao conteúdo:

- › Os dados, fatos e informações estão colocados de maneira clara, concisa e bem distribuídos?
- › Todas as informações contidas nos Papéis são importantes para a formação de uma opinião sobre a área?
- › Todas as informações são necessárias para a perfeita visualização da profundidade do exame efetuado?
- › Na possibilidade de uma revisão futura por um elemento que não participou do exame, foram consideradas todas as informações úteis para permitir um rápido entendimento?
- › Todos os pontos do relatório possuem adequado suporte nos Papéis de Trabalho?

- › A omissão de alguma informação nos Papéis de Trabalho trará alguma consequência a curto, médio ou longo prazo?

## **Organização dos Papéis de Trabalho**

A organização dos papéis de trabalho deve atender às circunstâncias e às necessidades de cada auditoria. Segundo o TCCV (2012, Vol. I), assim como o DRA 230 (1998) e Machado de Almeida (2019), o arquivo da documentação de auditoria deve ser feito em dois tipos de dossiês, em meio físico ou eletrônico: dossiê corrente e dossiê permanente.

Os dossiês correntes — Para o TCCV (2012, Vol. I) o dossiê corrente deve conter os documentos e informações referentes a um determinado processo de auditoria, nas etapas de planeamento, execução, conclusão e o consequente relatório de auditoria. Os mesmos devem possuir um índice, bem como folhas de separação, com folhas devidamente numeradas para garantir a integridade dos arquivos.

Para Machado de Almeida (2019) o dossiê corrente contém o grosso dos papéis de trabalho e nele são arquivados os documentos que respeitam ao ano que está a ser auditado.

Dos documentos que devem integrar o dossiê corrente elencam-se os seguintes:

- › O programa de auditoria, a matriz de planeamento e as suas possíveis modificações, documentos utilizados no planeamento dos trabalhos;
- › Anotações, documentos e papéis de trabalho que evidenciam procedimentos de auditoria e que suportem a elaboração do relatório (testes de auditoria elaborados pelos auditores, relacionando cálculos ou documentos selecionados por amostragem para análise e validação de registos);
- › Ajustes e reclassificações propostas pelo auditor;
- › Atas (de reuniões com auditores — do TCCV — e da entidade auditada; do órgão de gestão; da Assembleia Geral, etc.)
- › Expedientes emitidos e recebidos (ofícios, requisições, cartas de circularização com data de recebimento e assinatura do destinatário), bem como a sua respetiva resposta contendo as informações solicitadas, quando encaminhadas aos auditores; cópia de processos administrativos e demais documentos requeridos para subsidiar uma análise (incluindo correio eletrónico), requerimentos ao órgão/entidade e respetivas respostas devidamente assinadas e datadas;
- › O Termo de Não Impedimento /Declaração de inexistência de conflitos de interesse;
- › Sumários de entrevistas;

- › Matrizes, fluxogramas, narrativas e questionários;
- › Cópia do relato e do relatório de auditoria;
- › Papéis que se relacionam ao exame das contas que deverão figurar nas demonstrações contábeis, objeto da auditoria;
- › Papéis que se referem à avaliação e ao exame do sistema de controles internos;
- › *Checklists*;
- › Planilhas;
- › Demonstrativos financeiros e orçamentários do período auditado (diários, razões, balancetes, balanços, execução orçamentária da receita e despesa) e outros extraídos do sistema de informação do órgão/entidade;
- › Cópia de demonstrativos fiscais obrigatórios, planilhas de cálculo de tributos, comprovantes de pagamentos e retenções tributárias;
- › Cópia de processos de prestação de contas;
- › Planilhas de controlo da receita, da dívida pública, do impacto financeiro das renúncias de receitas, planilhas de abertura das metas bimestrais de arrecadação e das metas fiscais, de análise das contas contábeis, de cálculo do 13.º salário e de férias, planilhas de depreciação/amortização/exaustão de bens móveis e outras julgadas necessárias pela equipa de auditoria;
- › Cópia de extratos e conciliações bancárias do período, se necessário para subsidiar um achado de auditoria;
- › Folhas de pagamento do período analisado, se necessário para subsidiar um achado de auditoria;
- › Cópia, se necessário, de inventário físico de bens móveis, relatórios de sistema de controle operacional de bens e das contas a receber e a pagar do órgão/entidade;
- › Matriz de achados com referência cruzada para os papéis de trabalho que subsidiam a respetiva conclusão.

Os dossiês permanentes — Para o TCCV (2012, Vol. I) o dossiê permanente deve conter informações passíveis de serem utilizadas em mais de um período, referindo-se, em geral, a uma determinada entidade auditada e desta forma, o seu conteúdo deve ser constantemente atualizado. O dossiê deve possuir um índice, bem como folhas de separação. Os documentos retirados devem ser substituídos por uma folha em branco, na qual seja indicado qual foi o documento retirado, contendo ainda o nome e a assinatura de quem os retirou.

Segundo o Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (2017), os papéis permanentes devem ser constantemente atualizados, substituindo-se as informações ultrapassadas e eliminando-se aquelas já consideradas desnecessárias, uma vez que estas informações servirão como instrumentos

de referência e consulta em várias auditorias. O arquivo permanente deverá ser, preferencialmente, digital.

De acordo com manual de auditoria e de procedimentos Volume I, Tribunal de Contas de Portugal, essa atualização deve ser, em regra, no início de cada auditoria, após realizados os estudos preliminares e após a sua conclusão. Ainda segundo este manual, a documentação desatualizada deve ser retirada da respectiva pasta e colocada noutra ou então agrupada numa secção própria da respectiva pasta, na eventualidade de poder ter interesse futuro.

Para Machado de Almeida (2019), no dossiê permanente é arquivada toda documentação que o auditor necessita de um exercício para outro, ou seja, toda a informação que, de uma forma continuada, é necessária em auditorias recorrentes. A regra geral é que a maioria da informação seja recolhida na primeira auditoria. Segundo o autor, este dossiê tem a finalidade de: refrescar a memória do auditor em relação a assuntos que se aplicam ao longo de vários exercícios; fornecer a novos elementos da equipa de auditoria informações sobre o modo como a empresa está organizada e sobre as suas principais políticas contabilísticas; e preservar papéis de trabalho relacionados com matérias que sofrem poucas ou nenhuma mudanças ano após ano, eliminando assim a necessidade de os preparar.

Os documentos que devem integrar o dossiê permanente:

- › Identificação do auditado (nome, natureza jurídica e localização na estrutura governamental/organizacional);
- › Legislação e normas relacionadas com a instituição (ato de criação, estatuto, regimento interno, portarias, etc.);
- › Organogramas mostrando as funções do órgão de gestão e a repartição de responsabilidades;
- › Relatórios de auditorias (se aplicável);
- › Decisões sobre as 3 (três) últimas contas dos 3 (três) últimos exercícios;
- › Expedientes diversos (atas de assembleias-gerais e de reuniões de diretoria ou de conselho, quando for o caso; Extratos ou cópias de importantes contratos e outros documentos;
- › Deficiências e falhas evidenciadas nas últimas contas, inspeções ou auditorias;
- › Orçamento e principais programas, projetos e atividades;
- › Decisões do TCCV sobre fiscalizações realizadas na instituição;
- › Aspectos importantes ocorridos em cada auditoria às contas e registo das decisões tomadas e a sua justificação;
- › Informação respeitante ao setor e aos ambientes económico e jurídico nos quais a entidade opera;
- › Principais políticas contabilísticas adotadas, rácios mais importantes e evolução do capital, dos resultados e das reservas;
- › Outros.

**Os Papéis de Trabalho devem ser preparados tendo em mente o seu completo entendimento por outro auditor que não teve ligação direta com o trabalho. É comum a consulta aos Papéis de Trabalho em anos posteriores para se prestar esclarecimentos ou informações sobre algum aspeto a área auditada.**

O papel de trabalho de resumo ou de sintetização é geralmente denominado o papel de trabalho mestre, e os demais, que darão sempre maiores subsídios ou detalhes, são denominados papéis de trabalho subsidiários.

### **Codificação Dos Papéis de Trabalho**

A codificação de papéis de trabalho é, antes de tudo, uma questão de método. A sua organização deve ser conduzida com racionalidade e lógica formal. Assim, o auditor utiliza a codificação dos papéis de trabalho para que estes se tornem um conjunto harmónico de informações de fácil acesso e compreensão para os que necessitam dessa documentação, quer para revisão do trabalho realizado, quer para conhecimento e diagnóstico daquilo já apurado, com visitas aos planeamentos de novas etapas de auditoria nas entidades retratadas.

Os papéis de trabalho organizados em secções e codificados de forma alfanumérica, que utiliza letras para identificação de folhas mestras e letras e números para as folhas subsidiárias, são reunidos em pastas específicas correspondentes às três distintas fases do processo de auditoria, ou seja, no planeamento geral, na execução das inspeções e no exame das prestações de contas.

A codificação dos papéis de trabalho é convencionada geralmente com a utilização de letras maiúsculas e números (A-1, C-3, etc.), obedecendo a uma sequência lógica e racional, procurando sempre resumir os trabalhos realizados num jogo de papéis que, no seu conjunto, representará todo o serviço executado.

Este sistema de trabalho nada mais é do que a analogia utilizada pela contabilidade como artifício do Razão Sintético e do Razão Analítico. Nesta abordagem, ofereceremos a utilização de letras maiúsculas para a codificação dos capítulos que podem ser tratados numa auditoria e as sequências alfanuméricas (letra maiúscula seguida de numeral) para indicar as áreas analisadas, desdobradas em numerações alfanuméricas para os casos onde o grande volume de papel que indique esta necessidade.

Observe-se que o componente alfabético da codificação será separado dos componentes numéricos pôr um hífen, enquanto os componentes numéricos serão sempre separados entre si por um ponto. Caso existam muitos segmentos a ser analisados e/ou ocorra grande volume de papéis, é recomendável que se estruture as áreas em subcapítulos específicos, como forma de melhor informar um leitor dos papéis que não tenha conhecimento do assunto. Esta subdivisão deverá ser, também, alfanumérica, em que a numeração básica será a do próprio título, seguida de sequencial numérico.

## **Guarda e Confidencialidade dos Papéis de Trabalho**

### **Guarda dos Papéis de Trabalho**

A ISA 230 exige um prazo apropriado para concluir a organização do arquivo final de auditoria que geralmente não é superior a 60 dias após a data do relatório do auditor.

De acordo com esta norma, a conclusão da organização do arquivo final de auditoria após a data do relatório do auditor é um processo administrativo que não envolve a execução de novos procedimentos de auditoria ou a extração de novas conclusões. Contudo, podem ser feitas alterações à documentação de auditoria durante o processo de organização final, se forem de natureza administrativa. Exemplos de tais alterações incluem:

- › Eliminar ou remover documentação substituída.
- › Ordenar, juntar e fazer referências cruzadas nos papéis de trabalho.
- › Assinar listas de verificação relativas ao processo de organização do arquivo.
- › Documentar prova de auditoria que o auditor tenha obtido, discutido e acordado com os membros relevantes da equipa de trabalho antes da data do seu relatório.
- › O período de retenção para trabalhos de auditoria é geralmente não inferior a cinco anos a partir da data do relatório do auditor.

## Confidencialidade dos Papéis de Trabalho

Para Machado de Almeida (2019), a confidencialidade dos papéis de trabalho abrange duas vertentes: uma externa, em relação à qual não é permitido ao auditor divulgar a entidades externas informações que tenha recolhido no decorrer do seu trabalho, e outra interna, em que o auditor está impedido de divulgar informações dentro da organização (ex. o cliente não quer que determinados empregados tenham conhecimento dos salários praticados ao nível do órgão de gestão).

Devido à sua confidencialidade, os papéis de trabalho devem ser mantidos num sítio seguro e com acesso restrito, mesmo quando o auditor trabalha nas instalações do seu cliente. No entanto, a confidencialidade não abrange as seguintes situações:

- › O auditor pode facultar o acesso aos papéis de trabalho ao auditor que lhe suceda;
- › O auditor pode facultar o acesso aos papéis de trabalho a entidades legalmente autorizadas ou à OROC;
- › O auditor pode facultar o acesso aos papéis de trabalho a outros auditores que estejam a realizar trabalhos para a mesma entidade ou para outrem, após autorização expressa da entidade ou na sequência de decisão judicial.

Durante o decorrer de uma auditoria, o auditor tem acesso a um vasto leque de informações de natureza confidencial, incluindo salários dos funcionários, preço dos bens e dos serviços prestados, planos estratégicos, custos de produção, etc. Caso o auditor divulgasse esta informação a entidades ou pessoas externas à empresa, ou mesmo a funcionários da empresa, a relação com o órgão de gestão poderia sair fragilizada. Para além deste facto, o acesso de terceiros aos papéis de trabalho poderia ter como consequência a sua adulteração. Por estas razões o auditor deve ter uma especial atenção na salvaguarda dos seus documentos de trabalho.

Conforme preceitua o artigo 12.º do código de ética do TCCV, os colaboradores devem manter sigilo relativamente a informação e evidências a que têm acesso no exercício da atividade profissional e não devem divulgar a terceiros informações de processos em curso no TCCV.

## **Entidades Responsáveis pelas Auditorias no Setor Público em Cabo Verde**

### Tribunal de Contas

O TCCV é o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas, afetas por lei à sua sujeição. A entidade tem

jurisdição e poderes de controlo financeiro no âmbito do ordenamento jurídico cabo-verdiano, tanto em território nacional como no estrangeiro, neste caso, em relação a serviços, organismos ou representações do Estado no exterior, e se rege pela Lei n.º 24/IX/2018, de 2 de fevereiro, LOFTC. O TCCV é independente, sendo garantias da sua independência, a exclusiva obediência dos seus juízes à lei, o autogoverno, a inamovibilidade e a irresponsabilidade dos seus juízes. O TCCV tem como missão fiscalizar a legalidade e regularidade da gestão financeira pública e julgar a efetivação de responsabilidades financeiras. Os artigos 3.º e 5.º da LOFTC definem o âmbito e as competências materiais essenciais do TCCV.

O TCCV é um órgão de controlo externo que, ao abrigo dos artigos 59.º a 71.º da supracitada Lei, julga a efetivação de responsabilidades financeiras das entidades que gere e utiliza recursos públicos.

Ainda nos termos dos artigos 11.º a 13.º e no exercício das suas funções, o TCCV tem direito à coadjuvação de todas as entidades públicas e privadas, incluindo a colaboração dos órgãos de controlo interno, nomeadamente da Inspeção Geral das Finanças (IGF).

### **Inspeção Geral de Finanças**

A Inspeção Geral das Finanças (IGF) é um órgão de controlo interno e é o serviço central de controlo da administração financeira do Estado, cuja missão é apoiar tecnicamente o Ministério das Finanças em matéria inspetiva, abrangendo sob a sua alçada entidade do setor público administrativo e empresarial, bem como o setor privado, nos termos definidos na lei.

### **Conclusão**

É com base nos papéis de trabalho que o auditor irá relatar as suas opiniões, críticas e sugestões. Do caso prático realizado, concluímos, que o TCCV, ainda não dispõe de papel de trabalho organizado, nas auditorias feito até o momento. Apesar de ter uma pasta designada dossiê permanente, na biblioteca digital, o mesmo carece de uma melhor organização, bem como a introdução de mais elementos das entidades auditadas. Contrariamente ao dossiê permanente, não existe na biblioteca digital um ficheiro de dossiê corrente das auditorias realizadas pelo TCCV.

Os dossiês físicos existentes das auditorias realizadas não se encontram separados por dossiê corrente e dossiê permanente. No entanto, existem ficheiros em suporte digital, das auditorias realizadas com toda a documentação que servem de suporte, bem como testes aplicados e os achados, mas não está organizado em dossiê corrente e dossiê permanente.

## Bibliografia

<https://rrk.com.br/auditoria-financeira/>

<https://ucj.com.br/blog/auditoria-financeira/>

<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>

Abreu, Rafael G. (2017), Relatório de Estágio em Auditoria Financeira, Instituto Politécnico de Coimbra

Carvalho, Filipa Andreia da S. (2017), Relatório de Estágio — Auditoria Financeira da teoria à prática, Universidade de Aveiro

Código de Ética do Tribunal de Contas de Cabo Verde, 2015

De Almeida, Bruno José M. (2019), Manual de Auditoria Financeira, 3.ª edição, Escolar Editora

ISSAI 1, Declaração de Lima, TCU

ISSAI 200, Princípios Fundamentais da Auditoria Financeira, TCU

Lei n.º 24/IX/2018, de 2 de fevereiro — Lei que regula a Organização, a Composição, a Competência, o Processo e o Funcionamento do Tribunal e Contas

Manual de Auditoria — Princípios e Conceitos de Auditoria — Vol. I Tribunal de Contas de Cabo Verde, 2012

Manual de Auditoria e de Procedimentos — Vol. I, Tribunal de Contas de Portugal

Manual de Auditoria Financeira, TCU, 2016

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 230 DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA (Aplicável a auditorias de demonstrações financeiras de períodos com início em ou após 15 de dezembro de 2009)

Pinheiro, Joaquim L. (2014), 3ª Ed. Auditoria Interna, Rei dos Livros