

**SEMINÁRIO SOBRE O DESENVOLVIMENTO
DE TÉCNICAS DE AUDITORIA**

26-27.02.2009

Controlo interno das instituições de auditoria do governo

Autor: Lau Tak Kun (Terence)

Comissariado da Auditoria de Macau

Índice

1. Introdução.....	2
2. Evolução da auditoria interna.....	2
3. Controlo interno das instituições de auditoria do governo	3
4. Pontos fundamentais do controlo interno das instituições supremas de auditoria	4
5. Mecanismo do controlo interno do CA da RAEM	7
5.1. Orgânica do Comissariado da Auditoria	7
5.2. Mecanismo de controlo da qualidade de auditoria do CA	8
5.2.1. Sistema interno de controlo de qualidade	8
5.2.2. Mecanismo de verificação externa.....	9
6. Funcionamento da auditoria interna do CA.....	9
7. Conclusão	11

1. Introdução

As instituições de auditoria do governo, enquanto parte da estrutura dos serviços públicos, exercem as atribuições fiscalizadoras que a lei lhes confere, apresentando opiniões de auditoria às entidades sujeitas a auditoria para que estas possam melhorar o seu desempenho e a sua gestão interna. As instituições de auditoria devem ser imparciais e objectivas na execução das suas tarefas e apresentar opiniões de auditoria com fundamento em provas de auditoria, pois só assim conseguem chegar a resultados e conclusões de auditoria correctos e apresentar sugestões de auditoria adequadas, serem aceites pelos sujeitos a auditoria e ganhar a confiança do público. A fim de alcançar esses objectivos, as instituições de auditoria devem possuir um bom regime de controlo da qualidade de auditoria para assegurar a qualidade dos trabalhos de auditoria. A criação da auditoria interna vinha ao encontro dessa preocupação. O presente texto faz uma abordagem sucinta à relevância do controlo interno para as instituições de auditoria do governo e, ao mesmo tempo, apresenta a função da auditoria interna do Comissariado da Auditoria (CA) da Região Administrativa Especial de Macau (RAEM).

2. Evolução da auditoria interna

O Instituto dos Auditores Internos (*The Institute of Internal Auditors*) define a auditoria interna como “uma actividade independente, de avaliação objectiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações da organização. Ela ajuda a organização a atingir os seus objectivos, através duma abordagem sistemática e disciplinada na avaliação da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação.” Os inícios da auditoria interna remontam ao século XIX, em Inglaterra, e estendem-se até meados do século passado. Durante esse período, a economia mundial desenvolveu-se em ritmo acelerado e a concorrência comercial cada vez mais intensa, fazendo com que as empresas

privadas começassem a valorizar a auditoria interna, com o intuito de, através da constituição duma auditoria interna eficaz, aperfeiçoar o regime de controlo interno, minimizar os riscos de exploração e elevar a competitividade.

Tradicionalmente, a auditoria interna pendia para o exame sobre a exactidão e a fiabilidade dos registos contabilísticos e das demonstrações financeiras, pelo que se situava no âmbito da auditoria financeira (*financial auditing*). Com as mudanças da conjuntura comercial, o âmbito de auditoria interna foi alargado, passando a avaliar também a adequação das actividades e procedimentos operacionais da empresa, tornando-se assim em auditoria operacional (*operational auditing*). Actualmente, para responder às necessidades de fiscalização, é praticada ainda a auditoria de legalidade (*compliance auditing*), cujo objecto é verificar se as regras e os processos da organização se conformam com a lei. Como se vê, o âmbito da auditoria interna, que, inicialmente, compreendia apenas a verificação posterior de provas objectivas, evoluiu para uma avaliação do risco de gestão e controlo interno da empresa, apoiada em metodologias sistemáticas, com vista a apoiar os administradores na consecução dos objectivos da empresa.

3. Controlo interno das instituições de auditoria do governo

O regime de controlo de qualidade das instituições de auditoria do governo equivale-se ao regime de controlo interno da empresa privada comum. Os serviços de auditoria interna, através de processos de auditoria interna, confirmam se as políticas e os procedimentos de controlo de qualidade das instituições de auditoria do governo são efectivamente implementados e, ao mesmo tempo, contribuem para o escopo principal do controlo de qualidade — elevar a qualidade dos trabalhos de auditoria, apresentando sugestões eficazes aos serviços das instituições de auditoria que executam trabalhos de auditoria. Portanto, o controlo de qualidade de auditoria e a auditoria interna são inseparáveis.

Actualmente, as instituições supremas de auditoria de todos os países possuem regime de controlo de qualidade de auditoria e parte das quais dispõe de serviços próprios auditoria interna e recorre, ao mesmo tempo, à verificação dos trabalhos de controlo de qualidade a organizações de auditoria independentes, externas. As normas de auditoria da Organização Internacional das Instituições Supremas de Auditoria (*INTOSAI*) referem que as instituições de auditoria devem definir políticas e procedimentos para verificar se as regras e os procedimentos internos são eficientes e eficazes. As instituições de auditoria devem definir políticas e procedimentos para:

- confirmar que o procedimento de controlo de qualidade global funcione em pleno;
- garantir a qualidade de todos os relatórios de auditoria;
- alcançar melhoramento contínuo e evitar a repetição de erros.

Para uma maior garantia da qualidade de auditoria, os auditores, na execução de actividades, devem estar sujeitos à supervisão do responsável hierárquico directo, devendo as instituições supremas de auditoria, ao mesmo tempo, possuir um mecanismo de controlo de qualidade, isto é, assegurar um grupo de auditores experientes e competentes não envolvidos nos projectos em causa para rever os respectivos planos, execução e relatórios produzidos, devendo ainda esse grupo submeter, periodicamente, os resultados das revisões ao dirigente máximo da instituição de auditoria. As instituições supremas de auditoria devem criar um mecanismo de auditoria interna, dotado de amplos poderes de auditoria, para os apoiar na consecução dum gestão eficaz das operações, que, por sua vez, garantiria a manutenção dum certa qualidade da auditoria.

4. Pontos fundamentais do controlo interno das instituições supremas de auditoria

O âmbito e os enfoques dos regimes de controlo de qualidade de auditoria das instituições supremas de auditoria dependem dum conjunto de factores relacionados,

nomeadamente a escala da organização, as políticas de auditoria, a gestão de risco, a estrutura da organização e a relação custo/benefício, pelo que variam de instituição para instituição.

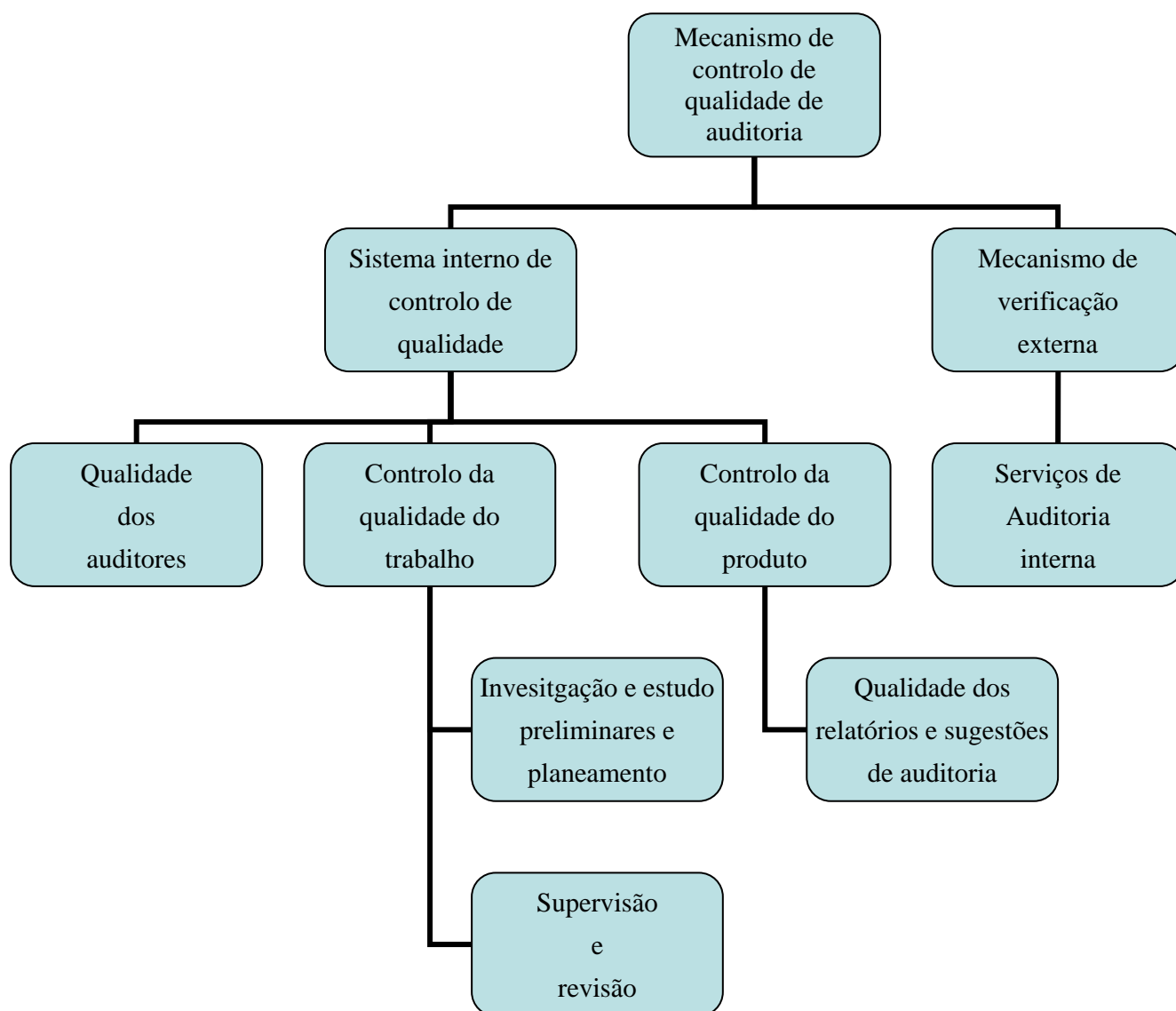
O controlo de qualidade estabelecido pela instituição de auditoria do governo alemão é exercido interna e externamente: 1) o controlo interno incide sobre a qualidade dos preparativos do plano de auditoria, dos trabalhos das auditorias *in loco* e dos relatórios de auditoria; 2) o controlo externo faz uso de disposições legais para regulamentar os actos dos auditores e sujeitar a actividade de auditoria à fiscalização do parlamento. A instituição de auditoria do governo canadiano prefere valorizar a elaboração do plano de actividades de auditoria, como forma de controlo de qualidade. Procede a uma avaliação de risco ao controlo interno das entidades a auditar e, conforme a gravidade do risco apurada, insere-as numa hierarquia de prioridades de realização de auditorias, com base na qual define planos de actividades de auditoria a médio e longo prazos, bem como anuais, que, por sua vez, servem de fundamento ao controlo de qualidade de auditoria.

Para além de incidirem sobre a execução para assegurarem o controlo de qualidade de auditoria, algumas instituições de auditoria do governo acrescentam às suas funções a auditoria interna independente, avaliando de forma objectiva o controlo de qualidade dos serviços executantes de auditoria, com o objectivo de reforçar a eficiência dos trabalhos de auditoria. A título de exemplo, nas instituições de auditoria do governo de Hong Kong e da Nova Zelândia, o controlo da qualidade de auditoria é assumida por departamentos independentes dos envolvidos na execução de auditorias. Por outro lado, o Gabinete Nacional de Auditoria da Austrália criou o Conselho de Auditoria com a exclusiva atribuição de examinar as políticas e os procedimentos de controlo da qualidade de auditoria.

Os âmbitos e os enfoques sobre a garantia da qualidade de auditoria variam de instituição de auditoria para instituição de auditoria, mas, no cômputo geral, tendem para a dotação da função de auditoria interna. Mas, há umas que vão mais longe, introduzindo o

sistema de revisão pelos pares (*peer review system*), em que o exame da qualidade dos trabalhos de auditoria é entregue a profissionais homólogos externos, que utilizam para o efeito o método de amostragem aleatória. A instituição suprema de auditoria dos Estados Unidos da América, uma das praticantes do sistema de revisão pelos pares, dispõe duma equipa de auditoria formada por elementos convidados das instituições congéneres do Canadá, da Austrália, da Holanda e da Inglaterra para examinar e apresentar relatórios sobre o seu sistema de controlo de qualidade.

Sintetizando, o mecanismo de controlo da qualidade de auditoria das instituições de auditoria do governo compreende, em termos gerais, o sistema interno de controlo da qualidade e o mecanismo de verificação externa (ver quadro). O sistema interno de controlo de qualidade integra-se nos serviços de execução de auditoria e atravessa todos os elementos do processo de auditoria, incluindo a qualidade dos auditores, as investigações e os estudos preliminares bem como o planeamento, a supervisão e a revisão, o relatório e as sugestões. Todos esses elementos são pontos de controlo do sistema interno de controlo de qualidade. Quanto ao mecanismo de verificação externa, a execução das tarefas para garantir a qualidade da auditoria é entregue a serviços de auditoria interna independentes dos serviços de execução de auditoria.



5. Mecanismo do controlo interno do CA da RAEM

5.1. Orgânica do Commissariado da Auditoria

Nos termos do Regulamento Administrativo n.º 12/2007, o CA é um órgão dotado de autonomia funcional, administrativa, financeira e patrimonial. O CA compreende o Gabinete do Comissário da Auditoria, que constitui a estrutura de apoio directo, técnico e instrumental ao exercício das funções do Comissário da Auditoria, e a Direcção dos Serviços de Auditoria (DSA) a que cabe executar a actividade de auditoria. A DSA é dirigida e coordenada por um director, coadjuvado por um subdirector, e compreende três departamentos, em que os

auditores superiores e auditores dirigem os respectivos técnicos de auditoria na execução dos trabalhos de auditoria.

A DSA é o serviço do CA que executa a actividade de auditoria, nomeadamente auditoria de contas, auditoria específica e auditoria de resultados sobre sujeitos a auditoria tipificados na lei. Na auditoria de contas, a DSA verifica se os resultados de execução orçamental do ano foram preparados conforme a lei e reflectidos de modo verdadeiro nas contas, apresentando ainda sugestões sobre as verificações detectadas durante a auditoria para elevar a eficácia da operação orçamental e da gestão financeira dos serviços públicos. Quando as auditorias de contas detectam assuntos que aconselhem estudos mais aprofundados, são realizadas auditorias específicas que vão incidir sobre aspectos específicos do controlo de execução do orçamento, da gestão interna e da utilização de recursos dos sujeitos a auditoria, após o que são apresentadas sugestões para melhorar a gestão. Por último, a DSA realiza auditorias de resultados sob o ponto de vista da racionalização do nível da eficiência e eficácia económica no exercício de funções pelos sujeitos a auditoria e apresenta sugestões de melhoramento.

5.2. Mecanismo de controlo da qualidade de auditoria do CA

À semelhança de outras instituições de auditoria do governo, o mecanismo de controlo de qualidade de auditoria do CA consubstancia um sistema interno de controlo de qualidade e um mecanismo de revisão externa.

5.2.1. Sistema interno de controlo de qualidade

O sistema de controlo interno de qualidade criado pela DSA, serviço executante de auditorias, é um regime de verificação e controlo multinível composto pelo director, subdirector, auditores superiores e auditores. Para além deste regime multinível para garantir a qualidade dos trabalhos de auditoria, a DSA, para efeitos de planeamento e execução da

actividade auditora e conforme as entidades a auditar, os objectivos e os conteúdos das auditorias, dispõe de procedimentos de auditoria adequados para orientar o trabalho do pessoal de auditoria. Também, antes de iniciar uma auditoria, a DSA avalia, entre outros, o controlo de risco, os pontos críticos da auditoria e a distribuição e gestão de tarefas, com base nos quais é definido o plano de auditoria, para maior eficiência e qualidade dos trabalhos de auditoria. Importa ainda salientar que a valorização contínua da qualidade do pessoal de auditoria é também um elo essencial no mecanismo de controlo de qualidade da DSA.

5.2.2. Mecanismo de verificação externa

Paralelamente ao sistema de controlo interno de qualidade criado pelos serviços de executantes de auditoria, o CA dispõe também dum mecanismo de verificação externa independente para avaliar objectivamente o cumprimento por parte dos serviços de executantes de auditoria do regime e dos procedimentos de controlo de qualidade, que eles próprios criaram, e assegurar a operacionalidade do regime e dos procedimentos, com a finalidade de garantir a qualidade dos relatórios de auditoria. A criação do regime de auditoria interna teve lugar em 2008. O CA formou uma equipa de auditoria interna constituída por pessoal do Gabinete da Comissária da Auditoria, competindo à qual avaliar a qualidade dos projectos de auditoria. Através de procedimentos periódicos de auditoria interna, a equipa examina o grau de implementação do sistema de controlo de qualidade. Concluídos os procedimentos, a equipa informa dos resultados directamente a Comissária da Auditoria e apresenta sugestões de melhoramento ao pessoal responsável dos respectivos projectos de auditoria, com vista a elevar a qualidade e aumentar a eficácia dos trabalhos de auditoria.

6. Funcionamento da auditoria interna do CA

O responsável da auditoria interna do CA define anualmente um plano de actividades de auditoria interna tendo em conta, em primeiro lugar, o plano anual de auditoria da DSA.

Seguidamente, avaliados os recursos humanos da auditoria interna, fixa os âmbitos e os projectos a examinar e os critérios de auditoria interna. Em princípio, todos os projectos de que resultariam em relatórios de auditoria específica e de resultados destinados à divulgação pública constantes do plano anual de auditoria da DSA seriam obrigatoriamente incluídos na auditoria interna. No domínio da auditoria financeira, o facto de haver muitos sujeitos a auditoria, o responsável pela auditoria interna procede à selecção de um número adequado de projectos de auditoria para exame, depois de avaliado o risco, a representatividade e importância dos sujeitos a auditoria. Assim, também o plano de actividades da auditoria financeira constitui parte do plano anual de actividades da auditoria interna. A elevação da qualidade de auditoria é indissociável da normalização da actividade auditora. Sendo a auditoria interna parte integrante do regime de controlo de qualidade de auditoria, também os seus trabalhos devem ser normalizados. Para que os trabalhos de auditoria interna se tornem normalizados e criteriosos e que o pessoal de auditoria interna possa executá-los com eficácia, o responsável pela auditoria interna disponibiliza um manual de auditoria interna, em que são listados os objectivos básicos, os métodos, os procedimentos e as regras de elaboração de relatórios de auditoria interna.

A auditoria interna recorre fundamentalmente ao exame dos papéis de trabalho e dos relatórios para verificar se os trabalhos dos projectos de auditoria cumpriram os procedimentos de auditoria e se os papéis de trabalho podem fundamentar os resultados de auditoria. Através dos documentos, o pessoal da auditoria interna examina em pormenor todos os aspectos do projecto de auditoria, incluindo se o plano de auditoria avaliou suficientemente o controlo de risco e se elencou os objectivos, os âmbitos, os pontos fundamentais e os métodos de auditoria; se o plano de auditoria incluiu a organização e afectação de trabalhos entre o pessoal de auditoria, a responsabilização pelos trabalhos atribuídos e o fluxograma dos trabalhos; se, no decurso da auditoria, o responsável pelo projecto de auditoria orientou adequadamente o pessoal de auditoria para garantir a eficácia dos trabalhos; no registo

documental, se os papéis de trabalho preenchidos pelo pessoal de auditoria mostram fiel e integralmente todo o processo de auditoria, as conclusões de auditoria e os resultados de auditoria de todos os itens examinados; e, se o conteúdo do relatório de auditoria e os papéis de trabalho foram revistos adequadamente para confirmar que as provas de auditoria recolhidas são suficientes e que serviram para fundamentar adequadamente as conclusões de auditoria e para elaborar o relatório de auditoria. Concluído o exame acima descrito, o pessoal de auditoria interna avalia a execução cada um dos aspectos e apresenta as respectivas conclusões, avalia os riscos de auditoria que cada falha representaria e os efeitos no relatório e, por fim, apresenta as conclusões gerais e consequentes sugestões de melhoramento.

7. Conclusão

Através do procedimento de auditoria interna acima apresentado, o CA procede periodicamente à avaliação independente da qualidade dos projectos de auditoria e com base na revisão multinível procura garantir a qualidade das auditorias e melhorar ainda mais o seu regime de controlo de qualidade de auditoria. Na sequência do desenvolvimento económico de Macau, a sociedade preocupa-se cada vez mais com a aplicação do erário público. Enquanto serviço público fiscalizador das finanças públicas, o CA tem o dever de elevar, continuamente, a qualidade da sua actividade auditora de forma a melhorar a sua acção auditora oficial. Em 2008, o CA instituiu, formalmente, a auditoria interna com o objectivo de, através da avaliação da qualidade das auditorias, sintetizar experiências e tirar ensinamentos para melhorar a actividade de auditoria que desenvolve. É indubitável que a adopção da auditoria interna elevou a qualidade da auditoria. Todavia, o CA está ainda a dar os primeiros passos. Como a auditoria interna do CA poderá deixar a função restrita de identificar aspectos da realização de auditorias abaixo da qualidade aceitável e entrar no conceito mais amplo da auditoria interna, traduzido na realização de estudos para aperfeiçoar os procedimentos de auditoria actuais, constitui o objectivo que o pessoal da auditoria interna deve perseguir.