

2020

# MANUAL DE AUDITORIA



# IReS

inspeção  
regional  
de saúde

31-08-2020



## INDÍCE

NOTA INTRODUTÓRIA.....	2
PRINCÍPIOS GERAIS.....	3
OBJETIVO E ÂMBITO DE ATUAÇÃO .....	6
PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA.....	7
PROCESSO DE AUDITORIA.....	10
PARTICIPAÇÕES.....	14
PUBLICITAÇÃO .....	15
OUTROS ASPETOS .....	16
DIPLOMAS LEGAIS .....	17
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	17

## NOTA INTRODUTÓRIA

Na concretização da sua missão e atribuições, definidas no diploma orgânico da Secretaria Regional da Saúde (SReS)<sup>1</sup>, a Inspeção Regional de Saúde (IReS) realiza auditorias a todas as instituições e serviços que constituem o Serviço Regional de Saúde, bem como em relação às entidades privadas, pessoas singulares ou coletivas, com ou sem fins lucrativos, que prestam cuidados de saúde ou exercem outras atividades nesse setor, visando, nos termos do Regulamento dos Procedimentos da Inspeção Regional de Saúde dos Açores<sup>2</sup>, a verificação de determinados atos ou operações tendentes a analisar a conformidade dos mesmos com determinadas regras, normas ou objetivos, através da observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista à emissão de uma opinião ou parecer.

O presente Manual visa ser uma ferramenta para o desenvolvimento das auditorias, a realizar no âmbito da atividade inspetiva da IReS, sistematizando as práticas comumente aceites nesse contexto, apresentando-se como um modelo que estabelece as linhas orientadoras no desenvolvimento deste tipo de ações.

Como tal, tem como destinatários exclusivos os inspetores da IReS, pelo que, as orientações aqui definidas não têm valor jurídico e não conferem a terceiros quaisquer direitos ou interesses legalmente protegidos. Por isso se assume a necessidade de permanente atualização e desenvolvimento deste Manual, através de revisões periódicas que tenham em conta a evolução da atividade da IReS e a atualização de procedimentos a utilizar em contexto de auditoria.

---

<sup>1</sup> Decreto Regulamentar Regional n.º 1/2020, de 23 de janeiro, publicado no Diário da República I Série, n.º 16.

<sup>2</sup> Despacho n.º 1227/2011, de 25 de novembro, publicado no Diário da República, II Série, n.º 188.

## PRINCÍPIOS GERAIS

A auditoria é indispensável para a administração pública, uma vez que a responsabilidade pela gestão de recursos públicos é confiada às entidades gestoras desses recursos que devem, por esse motivo, prestar contas da sua gestão e desempenho aos cidadãos.

No fundo, a auditoria ajuda a criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades desempenharão as suas atribuições de modo eficaz, eficiente e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis.

A atividade inspetiva da IReS, no domínio das auditorias, procura observar, incorporar e adaptar os princípios geralmente aceites em auditorias públicas e que constituem as suas fontes de referência, designadamente os adotados pela *INTOSAI – Organização Internacional das Instituições Superiores de Controlo*, que estabelece um conjunto de princípios vocacionados para a auditoria de entidades públicas, documentados nas *Internacional Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)*.

Nesta conformidade, são considerados fundamentais para a condução de uma auditoria os seguintes princípios:

Ética e independência – Os auditores devem cumprir exigências éticas relevantes e ser independentes.

O comportamento profissional do auditor deve respeitar os princípios éticos. A IReS deve prosseguir políticas que abordam exigências éticas, enfatizando a necessidade de seu cumprimento por parte dos auditores. Os auditores devem manter-se independentes, de modo a que seus relatórios sejam imparciais.

Julgamento, zelo e ceticismo profissionais - Os auditores devem manter um comportamento profissional apropriado quando tomam decisões sobre o curso da ação, avaliando de forma crítica a validade da evidência obtida e exercendo o seu julgamento profissional com o devido zelo ao longo de toda a auditoria.

Controlo de qualidade - Os auditores devem observar os princípios, as normas, as orientações e as boas práticas profissionais de auditoria.

As políticas e os procedimentos de controlo de qualidade da IReS devem estar em conformidade com as normas profissionais, a fim de assegurar que as auditorias sejam realizadas com um nível de qualidade consistentemente elevado. Os procedimentos de controlo de qualidade devem abranger as questões da direção, revisão e supervisão do processo de auditoria a fim de se alcançar a melhor decisão.

Gestão de equipas e competências - Os auditores devem possuir ou ter acesso às competências necessárias.

Os membros da equipa de auditoria devem possuir, coletivamente, o conhecimento e as competências necessários para concluir com êxito a auditoria. Isso inclui compreensão e experiência prática acerca da auditoria que está sendo realizada, familiaridade com as normas e a legislação aplicáveis, entendimento das operações da entidade e competência e experiência para exercer julgamento profissional.

Risco de auditoria - Os auditores devem gerir os riscos de fornecer um relatório com conclusões incorretas, incompletas ou inadequadas, reconhecendo que as limitações inerentes a todas as auditorias significam que o resultado e o correspondente juízo de auditoria nunca podem fornecer absoluta certeza em relação à realidade auditada.

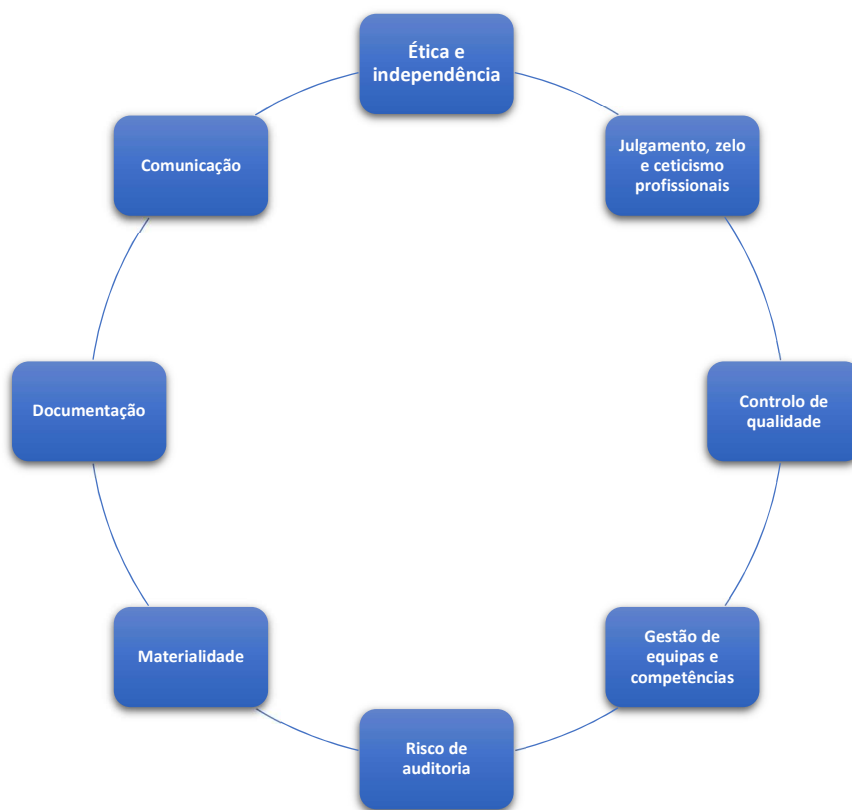
Materialidade - Os auditores devem considerar a materialidade durante todo o processo de auditoria.

A materialidade é um elemento basilar em todas as auditorias. Uma questão pode ser julgada materialmente relevante se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos destinatários. Determinar a materialidade é uma questão de julgamento profissional e depende da interpretação do auditor acerca da finalidade da ação. A materialidade é muitas vezes considerada em termos quantitativos, mas também pode ter aspetos qualitativos.

Documentação - Os auditores devem preparar documentação de auditoria que seja suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas.

Comunicação - Os auditores devem estabelecer uma comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria.

É essencial que a entidade auditada seja mantida informada de todas as questões relacionadas com a auditoria. Esta é a chave para o desenvolvimento de uma relação de trabalho construtiva. A comunicação deve incluir a obtenção de informação relevante para a auditoria e a disponibilização oportuna de observações aos responsáveis pelas entidades auditadas.



Fonte: ISSAI n.º 100 - Princípios Fundamentais de Auditoria no Setor Público

## OBJETIVO E ÂMBITO DE ATUAÇÃO

A auditoria pode ser descrita como um processo sistemático para obter e avaliar objetivamente evidências, tendo por finalidade determinar se as informações ou condições reais de um objeto estão de acordo com os critérios aplicáveis.

Na área da auditoria, a IReS desenvolve a sua atividade através de ações de natureza preventiva e pedagógica visando, sobretudo, nos termos do disposto no Regulamento dos Procedimentos da Inspeção Regional de Saúde dos Açores:

- a) Verificar a legalidade e regularidade financeira das receitas e despesas públicas (auditorias financeiras);
- b) Avaliar o desempenho organizacional, na perspetiva dos resultados obtidos face aos objetivos fixados (auditorias de desempenho dirigidas à economia, eficiência e eficácia);
- c) Acompanhar e avaliar os sistemas de gestão e controlo de programas e projetos específicos financiados pela Secretaria Regional da Saúde ou por ela tutelados (auditorias de desempenho e/ou de conformidade);
- d) Aferir os níveis técnicos de atuação em todos os domínios do funcionamento das entidades (auditorias de desempenho e/ou conformidade);

As ações realizadas pela IReS decorrem da estrutura conceptual ínsita nas *ISSAI* (cf. <http://www.issai.org/>), com as devidas adaptações resultantes da natureza e atribuições da IReS.

## PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Os procedimentos de auditoria correspondem à execução do método e à utilização das técnicas de auditoria tendo em vista a obtenção e exame da evidência necessária para a emissão de opinião sobre um determinado objeto.

Os referidos procedimentos podem variar em função das especificidades de cada auditoria, ajustando-se às circunstâncias desta, permitindo obter evidências suficientes e apropriadas. A suficiência corresponde à quantidade da evidência, influenciada pela materialidade, pelo risco avaliado e pelo grau de confiança planejado. Enquanto, que a evidência é apropriada se for pertinente e fiável tendo em vista suportar o juízo e conclusões de auditoria.

Em cada ação de auditoria selecionam-se assim os procedimentos que se consideram mais adequados e relevantes, sendo os mais comuns, os seguintes:

- **Inspecção:** é a verificação física de determinados bens do ativo e de documentos de suporte de diversas operações;
- **Observação:** é o acompanhamento e avaliação da execução de um processo ou procedimento (circuito) na prática efetuado por outros, por comparação com o processo/procedimento padrão;
- **Inquirição:** é a procura de informação ou de esclarecimentos pontuais junto de pessoas conhecedoras de situações de interesse para o auditor, a qual pode ser formal ou informal. Tratando-se de inquirição formal, assume a forma de entrevista;
- **Confirmação:** é o confronto de informações obtidas de fontes distintas, independentes e autónomas dentro da organização, procurando a consistência entre diferentes evidências. Confirma-se a fiabilidade das informações prestadas internamente através de fonte distinta da origem dos dados.
- **Cálculo:** é a conferência da exatidão aritmética dos documentos e registos contabilísticos correspondentes, bem como a verificação de cálculos autónomos;



- **Testes:** análise sistematizada a um elemento previamente selecionado, tipificado sob a forma de testes de conformidade (ou controlo)<sup>3</sup>, procedimento (ou percurso)<sup>4</sup> e, substantivos<sup>5</sup>, com vista a reunir informações relacionadas com o cumprimento dos objetivos específicos da ação;
- **Amostragem:** é a obtenção de uma base razoável para que os auditores possam retirar conclusões acerca do universo do qual os itens da amostra foram extraídos, selecionando as operações<sup>6</sup> que serão auditadas com recurso à realização de testes substantivos. Os auditores devem ter em consideração a finalidade do procedimento de auditoria, as características e a dimensão do universo do qual a amostra é extraída<sup>7</sup>;
- **Análise/exame:** corresponde ao exame de processos, atos e outros documentos avulsos, com vista à verificação de registos presentes em controlos regulamentares (v.g. relatórios sistematizados, mapas elaborados de forma manual ou por sistemas informatizados), tendo por base a comparação da informação e a relação plausível dos dados, incluindo a compreensão das flutuações, inconsistências de informação ou evoluções significativas não esperadas. Esta técnica pressupõe o exame desses registos em todas as suas formas, digitais ou físicas.
- **Avaliação do Risco<sup>8</sup>:** é um procedimento que acompanha o auditor ao longo de todo seu trabalho, devendo este ser conduzido, não no sentido da sua eliminação, mas sim no sentido de o reduzir a níveis aceitáveis. Na prática o auditor deve planear o trabalho de

<sup>3</sup> Destinam-se a confirmar se os procedimentos e medidas de controlo interno são adequados e se o seu funcionamento, durante o período observado, é regular; caso se detete alguma insuficiência, efetuam-se verificações suplementares para avaliar de forma mais precisa a dimensão e o alcance das deficiências detetadas (v.g. testes substantivos).

<sup>4</sup> Tem como objetivo verificar e confirmar se a descrição de circuitos do sistema de controlo interno, percecionada pelo inspetor com base na informação dada pela organização, está correta. Implica selecionar uma operação de cada tipo e acompanhar o seu percurso em todo o sistema de controlo.

<sup>5</sup> Destinam-se a confirmar a validade, razoabilidade e exatidão de operações que têm uma expressão financeira. Podem ser realizados como complemento aos testes de conformidade.

<sup>6</sup> Podem compreender documentos de despesa, contratos em vigor, registos de procedimentos do período de referência da auditoria, operações de realização de despesa e/ou cobrança de receita, mas também as operações de gestão de listas de espera, ações tomadas na sequência da emissão de orientações da Tutela, e outras.

<sup>7</sup> Os métodos de amostragem mais utilizados em auditoria são a amostragem estatística (utilizada com recurso ou não a ferramentas e softwares de seleção) e não estatística.

<sup>8</sup> Risco de Auditoria (RA) traduz o nível de incerteza que o auditor se propõe aceitar para a realização da auditoria, ou seja, consiste na suscetibilidade de o auditor não exprimir na sua opinião eventuais erros, inexatidões ou irregularidades existentes cuja materialidade possa influenciar a opinião e decisão dos destinatários da informação. Na avaliação do risco de auditoria, o auditor deverá considerar as componentes do risco, ou seja, risco inerente, risco de controlo e risco de deteção.

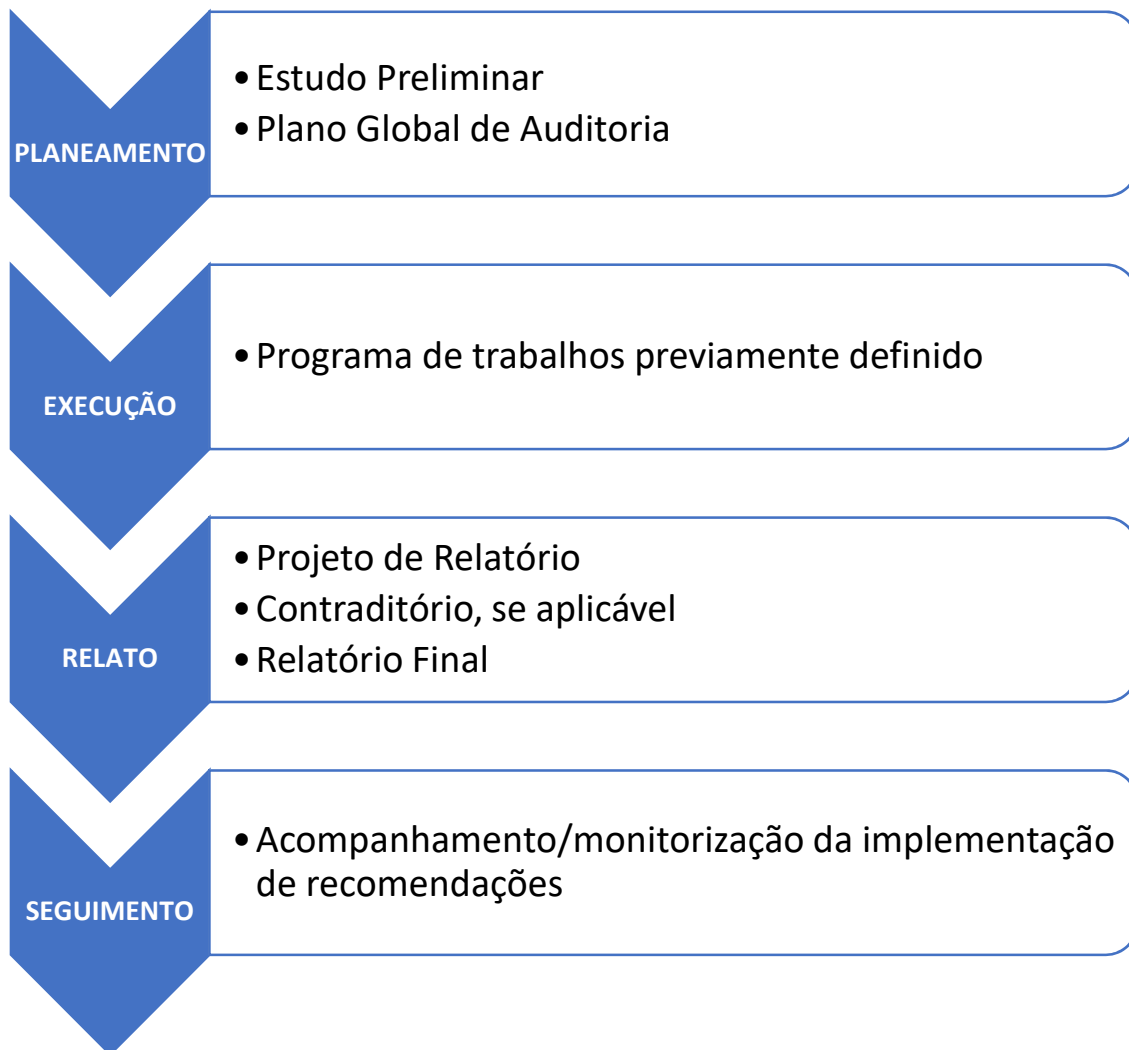
- Risco inerente (RI), que consiste na suscetibilidade de ocorrência de erros materiais não considerando a eficácia do sistema de controlo interno. Corresponde à ponderação do efeito que o meio envolvente exerce sobre a organização e a natureza das operações.
- Risco de controlo (RC), que consiste na avaliação do auditor da probabilidade de ocorrência de erros materiais sem que sejam atempadamente prevenidos e detetados pelo sistema de controlo interno implementado.
- Risco de deteção (RD), que consiste na suscetibilidade de existência de erros materiais, não detetados pelo sistema de controlo interno implementado, não serem igualmente detetados pelos procedimentos substantivos executados pelo auditor.

campo e estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, com vista a atingir o nível de segurança desejado e tendo em conta a determinação do risco da auditoria e a definição dos limites de materialidade. Regra geral, as auditorias visam cobrir as áreas em que os riscos são considerados os mais elevados permitindo, no entanto, uma cobertura equilibrada e contínua do âmbito da auditoria, com o objetivo de reduzir o risco da auditoria a um nível aceitavelmente baixo. O conceito de risco de auditoria deve contemplar os efeitos conjugados dos diversos fatores que afetam, de forma direta e significativa, a qualidade da informação em apreço, bem como outras contingências e incertezas que resultem da impossibilidade de reconstituição integral de todas as operações a auditada.

## PROCESSO DE AUDITORIA

Uma ação de auditoria compreende em regra, uma fase de planeamento, uma fase de execução, o relato e a fase de seguimento.

### FASES



A ação é iniciada com base em ordem de serviço, que especifica o âmbito, o objeto da ação, os elementos da equipa, o prazo de conclusão, bem como qualquer outra informação considerada pertinente.

A execução da ação é precedida do respetivo planeamento que deverá ser submetido à consideração do dirigente máximo do serviço. A **fase de planeamento** pode implicar um

estudo preliminar (EP)<sup>9</sup> tendo em vista o conhecimento da entidade a auditar, nomeadamente, compreender o ambiente de controlo e os procedimentos internos, identificar/avaliar o risco e determinar a materialidade, bem como a elaboração do plano global de auditoria (PGA)<sup>10</sup>.

Em regra é enviada comunicação prévia à entidade a auditar, informando-a da data prevista para o início dos trabalhos, os seus objetivos e os recursos a serem disponibilizados pela entidade ou serviço.

A **fase de execução** inicia-se e conclui-se através de uma reunião com o órgão de gestão, dirigente máximo do serviço ou seu representante.

A execução material da ação concretiza-se na recolha e análise de todos os elementos tidos por necessários à prossecução dos objetivos da respetiva ação, aplicando os procedimentos constantes do presente manual e do programa de trabalho<sup>11</sup> previamente definido.

No decurso da auditoria deve ser organizado um dossier corrente, identificando as áreas, as operações, registos ou documentos a analisar em conformidade com os objetivos definidos no plano global de auditoria, o qual pode ser sujeito a mudanças, atendendo às circunstâncias e condições do momento, sendo um processo dinâmico que ocorre ao longo de toda a auditoria.

Os documentos ou papéis de trabalho compreendem os programas de trabalho, os registos das verificações efetuadas ou outro material considerado relevante, os quais devem ser completos, pormenorizados de conteúdo adequado e em número suficiente para fundamentar as respetivas conclusões.

Após a execução da ação é elaborado, na **fase de relato**, um projeto de relatório para efeitos de efetivação do contraditório.

---

<sup>9</sup> O estudo preliminar (EP) desenvolve o conjunto de informações que sustentou a inclusão da ação no Plano Anual de Atividades da IReS, nomeadamente quanto ao objeto, à oportunidade, à utilidade e disponibilidade de meios para a sua realização.

<sup>10</sup> O PGA consubstancia a estratégia global de auditoria a realizar e a correspondente afetação de recursos, devendo incluir a delimitação do âmbito, a descrição do objeto, a identificação dos objetivos e critérios, a determinação do risco e da materialidade, a previsão dos trabalhos de auditoria a realizar (metodologia, procedimentos e recursos) e a respetiva calendarização.

<sup>11</sup> O programa de trabalho prevê a natureza e a extensão dos procedimentos de auditoria necessários à boa execução dos trabalhos de acordo com o inicialmente planeado e constitui um conjunto de instruções específicas para os membros da equipa envolvidos na auditoria, servindo igualmente o propósito de controlar e registar a adequada execução do trabalho. Ainda que obedeça a um referencial genérico, cada programa de trabalho deverá ser adequado a cada auditoria em concreto, podendo ser atualizado ou revisto, caso se justifique no decurso do trabalho de auditoria.

Esse projeto de relatório deve enunciar, de forma completa<sup>12</sup>, sintética<sup>13</sup> e sistemática<sup>14</sup>, designadamente, os métodos e técnicas utilizados, os resultados apurados e a sua apreciação, bem como as respetivas conclusões, recomendações e propostas.

Especificamente, nas auditorias de âmbito financeiro, o projeto de relatório deve conter:

- a) A entidade objeto de auditoria e período financeiro a que diz respeito;
- b) Os responsáveis pela apresentação de contas e pela gestão financeira;
- c) O universo das operações selecionadas, bem como, os métodos e técnicas de verificação utilizados;
- d) Os pontos fracos detetados;
- e) As recomendações tendo em vista colmatar as deficiências verificadas;
- f) A opinião sobre a legalidade e regularidade das operações examinadas e sobre a consistência, integralidade e fiabilidade das contas e respetivas demonstrações financeiras, bem como, sobre a impossibilidade da sua verificação, se for caso disso;
- g) A concretização das situações factuais integradoras de eventuais infrações financeiras e seus responsáveis, se aplicável e com salvaguarda da confidencialidade.

Finda a ação, e após a realização de eventuais diligências complementares, oficiosamente ou por impulso das entidades visadas, no exercício do direito ao contraditório, se a ele houver lugar, é elaborado um relatório final contendo os resultados apurados, as conclusões e recomendações aplicáveis e respetivos prazos, o qual é submetido à decisão superior que o deve reencaminhar para homologação ao Secretário Regional da Saúde.

Na sequência de homologação pela tutela sobre os seus relatórios, o Inspetor Regional assegura o respetivo encaminhamento para os membros do Governo com responsabilidades de superintendência ou tutela sobre as entidades auditadas, bem como ao dirigente máximo da entidade objeto de auditoria.

A implementação das recomendações e das medidas corretivas fixadas no âmbito das ações de auditoria é obrigatoriamente monitorizada nas ações inspetivas onde se inserem,

---

<sup>12</sup> Não omitindo aspetos que sejam relevantes para os destinatários, contando com toda a informação indispensável para servir de suporte às recomendações e conclusões.

<sup>13</sup> Com enfoque no resultado da avaliação, evitando detalhes desnecessários, redundâncias e informações supérfluas.

<sup>14</sup> De entendimento facilitado e lógico, evitando expressões técnicas desnecessárias.

constituindo uma fase da ação - **fase de seguimento** - no decorrer da qual se apura o respectivo grau de cumprimento, de acordo com os prazos fixados.

Sem prejuízo do dever de o serviço de inspeção proceder ao acompanhamento do resultado das recomendações e propostas formuladas, as entidades públicas visadas devem fornecer-lhe, no prazo de 60 dias contados a partir da data de receção do relatório, informações sobre as medidas e decisões entretanto adotadas na sequência da sua intervenção, podendo pronunciar-se sobre o efeito da ação.

Verificando-se que não foram adotadas as recomendações ou as medidas fixadas, a IReS comunica à entidade ou serviço visados a necessidade de lhes dar cumprimento, impondo novo prazo.

Quando, nos termos do parágrafo anterior, subsistam situações carecidas de correção, o Inspetor Regional pode determinar, sempre que a sua relevância e complexidade o justifiquem, a realização de nova ação inspetiva.

## PARTICIPAÇÕES

A IReS participa às entidades competentes, nomeadamente, ao Ministério Público<sup>15</sup>, os factos com relevância para o exercício da ação penal e contraordenacional, quando existam e na sequência de homologação do relatório pelo Secretário Regional competente em matéria de saúde.

Sempre que, no exercício da ação inspetiva ou por causa dela, sejam conhecidos factos com relevância para o exercício da ação penal, a denúncia é obrigatória nos termos do Código do Processo Penal<sup>16</sup>.

A IReS deve ainda, por decisão do secretário regional, e nos termos da lei n.º 98/97, de 26 de agosto, enviar ao Tribunal de Contas<sup>17</sup> os relatórios finais das suas ações inspetivas que contenham matéria de interesse para a ação daquele Tribunal.

---

<sup>15</sup> Cfr. artigo 15.º, n.º 7 do Decreto-Lei n.º 276/2007, de 31 de julho (aplicável à Região Autónoma dos Açores por força do Decreto Legislativo Regional n.º 40/2012/A, de 8 de outubro).

<sup>16</sup> Cfr. artigo 15.º, n.º 2 do Despacho n.º 1227/2011, de 25 de novembro (Regulamento dos Procedimentos da Inspeção Regional de Saúde dos Açores).

<sup>17</sup> Cfr. artigo 15.º, n.º 8 do Decreto-Lei n.º 276/2007, de 31 de julho (aplicável à Região Autónoma dos Açores por força do Decreto Legislativo Regional n.º 40/2012/A, de 8 de outubro) e do artigo 16.º do Despacho n.º 1227/2011, de 25 de novembro (Regulamento dos Procedimentos da Inspeção Regional de Saúde dos Açores).

## PUBLICITAÇÃO

Os relatórios decorrentes das ações de auditoria, ordinárias ou extraordinárias, promovidas pelos serviços inspetivos são publicitados<sup>18</sup>, nos respetivos sítios eletrónicos, no prazo de trinta dias após a data do despacho de conclusão.

A publicação dos relatórios apenas não ocorre:

- a) Nas situações legalmente previstas;
- b) Por motivo de interesse público, devidamente fundamentado por despacho do membro do Governo Regional com a tutela do respetivo serviço inspetivo, o qual deve ser, igualmente, publicitado.

A publicação do relatório ou do despacho fundamentado referidos nos parágrafos anteriores é condição de eficácia das conclusões do respetivo ato inspetivo.

---

<sup>18</sup> Decreto Legislativo Regional n.º 5/2019/A, de 4 de fevereiro.



## OUTROS ASPETOS

Quaisquer outros aspetos não contemplados no presente manual encontram enquadramento nas regras e princípios aplicáveis às auditorias, em conformidade com o preconizado nos princípios gerais estabelecidos para as auditorias nos *standards* internacionais e no Regulamento dos Procedimentos da Inspeção Regional de Saúde dos Açores.

## DIPLOMAS LEGAIS

- Decreto-Lei n.º 276/2007, de 31 de julho;
- Decreto Legislativo Regional n.º 40/2012/A, de 8 de outubro;
- Decreto Regulamentar Regional n.º 1/2020, de 23 de janeiro;
- Despacho n.º 1227/2011, de 25 de novembro.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- *ISSAI 100 - Princípios Fundamentais de Auditoria dos Setor Público*, aprovada pela INTOSAI em 2013;
- *Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais* do Tribunal de Contas, datado de 2016;
- *Manual de Auditoria* da Inspeção-Geral das Atividades em Saúde, aprovado em 6 de junho de 2018.

Angra do Heroísmo, 31 de agosto de 2020.

Os inspetores,