



**O valor acrescentado do Sistema de Normalização Contabilística para a
Administração Pública**

Papel do Auditor Interno no processo de melhoria da gestão pública

Carlos Filipe da Silva Afonso

Dissertação de Mestrado

Versão final (Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri)

Mestrado em Auditoria

outubro – 2018

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



**O valor acrescentado do Sistema de Normalização Contabilística para a
Administração Pública**

Papel do Auditor Interno no processo de melhoria da gestão pública

Mestrado em Auditoria

Dissertação de Mestrado

**Apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para
a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação de Doutora Alcina
Augusta de Sena Portugal Dias.**

outubro – 2018

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

Resumo:

A presente dissertação aborda a implementação do SNC-AP, assim como a importância do Auditor Interno no processo de melhoria da gestão pública. Visa analisar as principais mudanças com a implementação do novo normativo e as melhorias a nível da gestão pública.

Aborda ainda o conceito da Nova Gestão Pública e como o papel do Auditor Interno pode trazer transparência e rigor as mesmas.

Esta dissertação começa por abordar a principal razão da mudança do normativo antigo para o SNC-AP, com a criação da Entidade Contabilística Estado e normas específicas para a contabilidade de gestão. Seguidamente é feita uma breve síntese da implementação do modelo internacional e o contexto da Nova Gestão Pública no Reino Unido, finalizando com o papel do Auditor Interno e as principais áreas de risco dentro de uma organização pública.

Foi realizado um estudo empírico no qual se pretende responder a questões referentes à comparabilidade e transparência do SNC-AP, se as normas internacionais foram corretamente transpostas e se se consegue obter o fim desejado, e por fim, se o Auditor Interno traz de facto mais rigor as contas públicas.

As conclusões demonstram ainda um claro atraso na implementação do SNC-AP, e o rigor e a transparência que se impunha ainda não é verificada que pela presença de lacunas na implementação do normativo, quer pelos constantes atrasos, quer por falta de meios e conhecimentos técnicos. É também considerada a mais valia do auditor interno na transparência e rigor das contas, contudo, ainda existe um longo caminho a percorrer, dada a não efetividade do mesmo na maioria das entidades públicas portuguesas.

Palavras chave: SNC-AP, Auditoria, POCP, Administração Pública, Auditor Interno

Abstract:

The present dissertation approaches the implementation of the SNC-AP, as well the importance of the Internal Auditor in the process of improvement of the public administration, aims to analyze the main changes with the new implementation of the normative and the improvements that will bring to the public administration.

It approaches the concept of the New Public Management as well the paper of the Internal Auditor can bring to the public administration as transparency and rigor to the accounts.

This dissertation starts for approaching with the main reason of the normative change to the SNC-AP, with the creation of one unique State Entity and specific norms for the management accounting. Next is made one brief synthesis of the implementation of the international model and the context of the New Public Management in the United Kingdom, finishing with the paper of the Internal Auditor and the main areas of risk inside of a public organization.

An empirical study is presented in which it intends to answer to several questions about the comparability and transparency of the SNC-AP, if the international norms were correctly been transposed and if it obtains the gain desired, in the end it was realized one approach to the Internal Auditor and what if it brings in fact more transparency to the public accounts.

The conclusions still demonstrate clearly a delay in the implementation of the SNC-AP, and the rigor and the transparency that it imposes are not yet verified due to the existing gaps in the implementation of the normative each the main reasons are the constant delays and to the technical unknowledge. Also, the value of the internal auditor in the transparency is considered a plus for the rigor of the accounts, however, still exists a long way to cover, given not the effectiveness of the one department of Internal Auditing in the majority of the Portuguese public entities.

Key words: SNC-AP, Auditing, POCP, Public Administration, Internal Audit

Agradecimentos

O Mundo é um lugar de partilha e entreaajuda, sem o qual estávamos destinados a monotonia e a solidão.

Tendo em conta que uma dissertação de mestrado é uma viagem ao conhecimento, esta dissertação não seria possível sem a ajuda, a partilha e conhecimento de algumas pessoas, as quais gostaria de expressar o meu agradecimento.

À minha orientadora, Doutora Alcina Dias, pelo apoio, disponibilidade e todas as críticas e sugestões apresentadas.

Ao Dr. Pedro Soares, pela paciência, ajuda e todo o conhecimento partilhado, o que sem o qual esta dissertação nunca teria este rumo.

Ao Doutor João Rodrigues, pela ajuda, críticas e sugestões apresentadas na realização desta dissertação.

Ao Mestre Carlos Mendes, à Dr.^a Susana Jesus e à Doutora Ana Rodrigues, pelo apoio e ajuda em certas matérias mais específicas.

Ao Dr. Sandro Louro, à Dr.^a Paula Pereira e ao Dr. Frances Nguene, pela disponibilidade na resposta ao meu inquérito numa pré-abordagem a entidades públicas.

À minha família e amigos pela motivação e ajuda nesta jornada.

Lista de Abreviaturas

CGE – Conta Geral do Estado

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

DL – Decreto-Lei

EC – Estrutura Concetual

ECE – Entidade Contabilística Estado

EPSAS – European Public Sector Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IES – Instituição de Ensino Superior

IFRS – International Financial Reporting Standards

IIA – The Institute of Internal Auditors

IPSAS – International Public Sector Accounting Standards

IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board

LEO – Lei de Enquadramento Orçamental

NCP – Normas de Contabilidade Pública

NCP-PE – Norma de Contabilidade Pública para pequenas entidades

NPM – Nova Gestão Pública

PCM – Plano de Contas Multidimensional

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

UE – União Europeia

UK – United Kingdom

Índice

Resumo:	v
Abstract:	vi
Introdução	1
Capítulo I SNC-AP aplicado às entidades públicas	5
1.1. Razão da Mudança	6
1.2. Vantagens do SNC-AP	11
1.3. Pilares do SNC-AP	14
Capítulo II Contexto Internacional	17
2.1. Breve revisão da Literatura (Reino Unido)	18
Capítulo III Auditoria Interna na Administração Pública	23
3.1. Novo Modelo de Gestão	26
3.2. Áreas de Risco	30
3.3. O Auditor Interno e a melhoria da gestão pública	32
Capítulo IV Síntese da Revisão da Literatura	35
Capítulo V Metodologia	37
5.1. Hipóteses de Investigação	39
5.2. Modelo de Análise	41
5.3. Recolha de dados	42
Capítulo VI Estudo de Caso	45
6.1. Discussão de Resultados	54
Conclusões	65
Referências Bibliográficas	69
Anexos	73
Apêndices	75

Índice de tabelas

Tabela 1 – Adaptado ISPASB	10
Tabela 2 – Diferenças entre o POCP e o SNC-AP (Carvalho & Carreira, 2015).....	12
Tabela 3 – Subsistemas Contabilísticos adaptado Viana, (2017)	12
Tabela 4 – Regime SNC-AP, Adaptado Viana, (2017)	13
Tabela 5 – Modelo de Análise	41
Tabela 6 –Matriz ABC - fonte NPC 27	49
Tabela 7 – Fonte NPC 27.....	50
Tabela 8 – Fonte UNILEO, 2018	53
Tabela 9 – Caracterização genérica da preparação e prestação de contas gerais em base acrécimo.....	56
Tabela 10 - Género	58
Tabela 11 – Idade.....	58
Tabela 12 – Grau Académico	58
Tabela 13 – Conceito de auditoria	59
Tabela 14 – Vínculo com a função pública	59
Tabela 15 – Conceito de NPM.....	59
Tabela 16 – Extrapolação para a população sobre NPM.....	60
Tabela 17 – Papel principal do Auditor Interno	60
Tabela 18 – Transparência do AI as contas públicas.....	61
Tabela 19 – Existência de departamento de Auditoria Interna dentro das entidades públicas.....	61
Tabela 20 – IC para a média da existência de departamento de auditoria interna.....	62
Tabela 21 – Maior Risco dentro da organização	62
Tabela 22 – Outros Riscos identificados	63
Tabela 23 – Contexto da NPM	63
Tabela 24 – Existência de AI.....	78
Tabela 25 – Correlação questão 4 e 5	78
Tabela 26 – Correlação questões 5 e 6	79
Tabela 27 – Aplicabilidade do conceito de NPM.....	79
Tabela 28 – AI e o papel na NPM	80
Tabela 29 – Correlação questões 11 e 12	80

Introdução

Na atualidade existe uma crescente preocupação geral pelas contas públicas e a forma como estas são geridas. Os diversos escândalos financeiros e as recessões económicas abalam todo um país com repercussões enormes nos contribuintes. Para tal, é necessário existir um maior rigor, controlo e transparência nas entidades públicas.

Com a aplicação do DL 192/2015, de 11 de setembro, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2018 (conforme Comunicado do Conselho de Ministros, 2016) para todos os organismos públicos, entretanto prorrogado com uma circular para as administrações locais, (ver anexo 1), e com o papel cada vez mais relevante do auditor como suporte à gestão, importa debater a implementação do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública (SNC-AP) e o papel do Auditor Interno no novo modelo de gestão pública.

Nos dias de hoje regista-se uma maior pressão para a existência de um maior controlo sobre as contas públicas, e um maior rigor no controlo das mesmas. Ao longo dos anos foram surgindo alterações ao normativo contabilístico feitas pelo DL 158/2009, de 13 de julho interposto pela exigência do mercado, de forma a aproximar-se o mais possível dos padrões europeus, proporcionando o alinhamento com as diretivas e regulamentos de acordo com a União Europeia.

Tendo em conta que a normalização contabilística em Portugal para o setor público se encontra atualmente desatualizada, existiu uma necessidade de adaptar o normativo contabilístico para a administração pública. Assim, foi aprovado o DL 192/2015, de 11 de setembro.

As alterações são mais do que a simples base do acréscimo, a nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) – L 151/2015 de 11 de setembro, refere uma entidade contabilística que é o Estado, demonstrações financeiras previsionais, subsistemas contabilísticos, custos e resultados das políticas públicas, relato intercalar, consolidação de contas, imagem verdadeira e apropriada e transparência.

O Decreto-Lei n.º 192/2015 salienta ainda um único referencial contabilístico, substância económica sobre a forma jurídica, estrutura conceptual, convergência com as *International*

Public Sector Accounting Standards (IPSAS), modelos de demonstrações orçamentais, modelos de demonstrações financeiras e o plano de contas multidimensional.

Esta dissertação aborda assim o tema da entrada em vigor do Novo Sistema de Normalização Contabilística na Administração Pública e as diferenças existentes para o Plano Oficial de Contabilidade Pública tendo por base a aplicação das normas internacionais para o setor público (IPSAS), e atendendo ao modelo aplicado no Reino Unido, dado que num inquérito pedido pela União Europeia (UE) foi indicado que o Reino Unido tem o maior número de Empresas no Sector Público com um sistema de contabilidade pública compatível.¹

Como também a nível mundial existe a necessidade de um maior controlo e gestão dos dinheiros públicos, a presente dissertação pretende abordar também quais os benefícios do recurso a auditores internos no processo de melhoria da gestão e o seu papel na prevenção do risco e combate a fraude.

Para existir uma melhoria nos processos, quer no controlo interno, quer na análise de risco, assim como até no combate à fraude, deve ser dada mais relevância ao papel do auditor interno dentro das entidades públicas.

A auditoria interna desempenha um papel fundamental na prevenção da fraude e da corrupção na Administração Pública. Tem como objetivo desenvolver um plano de ação de forma a ajudar a organização a alcançar os seus objetivos adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para uma avaliação e melhoramento da eficácia dos processos e da gestão de risco, a fim de agregar valor e melhorar as operações e o desempenho de uma organização.

É objetivo deste trabalho entender o porquê da necessidade de mudança face ao normativo antigo, quais as alterações mais significativas e os riscos associados às mesmas. Entender como Portugal se enquadra no contexto global e como se poderá preparar com o exemplo de um dos países pioneiros, como o caso do Reino Unido. Também é objetivo entender a mais valia do auditor interno no contexto público e como este pode elevar o papel da auditoria para uma maior transparência das contas públicas.

¹ <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd>

Para tal, vai ser considerada uma metodologia exploratória mista, quer qualitativa, quer quantitativa, quais as principais áreas de risco para a administração pública Portuguesa e como esta deve estar preparada para os primeiros anos de implementação do normativo, com comparação ao exemplo praticado no Reino Unido.

O presente trabalho obedece a seguinte estrutura:

A primeira parte do trabalho é dedicada à revisão da literatura e abrange três capítulos:

- Capítulo I – “SNC aplicado às entidades públicas” – este capítulo aborda a razão da mudança de normativo contabilístico, as vantagens do mesmo e a sua estrutura fundamental;
- Capítulo II – “Contexto Internacional” – este capítulo aborda como foi efetuada a mudança normativa no Reino Unido, as principais dificuldades e os principais focos no âmbito da auditoria interna;
- Capítulo III – “Auditoria Interna na Administração Pública” – este capítulo aborda o auditor interno e o seu papel e o conceito de nova gestão pública.

A segunda parte do trabalho apresenta o estudo empírico, composto com um estudo de caso de uma implementação do SNC-AP numa entidade pública Portuguesa e quais as dificuldades desta em comparação com aquilo que se passou no Reino Unido e um inquérito desenvolvido para avaliar qual deve ser o foco do auditor interno dentro da organização pública no contexto da Nova Gestão Pública (NPM).

Finalizando com uma breve conclusão do estudo efetuado, algumas limitações inerentes ao mesmo e sugestões para o desenvolvimento de futuros estudos.

Capítulo I SNC-AP aplicado às entidades públicas

1.1.Razão da Mudança

Heald, (2003) refere que as normas internacionais para o sector publico são a peça fundamental para a revolução global contabilística dentro das instituições públicas e são a resposta para uma boa gestão contabilística e fiscal para a transparência das contas.

Ao longo do tempo, em Portugal, já se vinha evidenciando a necessidade da atualização do normativo contabilístico para as entidades públicas.

A reforma da contabilidade e das contas públicas surge no contexto da necessidade de revisão do modelo de gestão das finanças públicas, visando colmatar um conjunto de fragilidades do modelo atual.

No que respeita ao modelo de contabilidade pública, baseado no Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e nos planos setoriais, há evidência que sugere a não realização de alguns dos objetivos que estiveram subjacentes à sua criação (Tribunal de Contas, 2016).

A falta de definição do Estado como entidade contabilística leva a que ativos, passivos, rendimentos e gastos com elevada materialidade não sejam registados em qualquer diário de partidas dobradas, o que impossibilita a obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada das Finanças Públicas de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites (só são objeto de registo em base de caixa). Assim, existe uma necessidade de criar no sistema contabilístico uma entidade que registre as transações e outros eventos que se reportem ao Estado Português, como entidade soberana, tal como a receita fiscal, a dívida direta, as Parcerias Público-Privadas, a tesouraria do Estado, as participações financeiras e o património imobiliário do Estado. Ainda, a gestão da Entidade Contabilística Estado (ECE) compete ao membro do Governo responsável pela área das finanças e o orçamento da administração central integrar os orçamentos dos serviços e entidades públicas e da Entidade Contabilística Estado.

Assim, é aprovado a 11 de setembro de 2015 o Decreto-Lei nº 192/2015 que veio alterar substancialmente a contabilização e a forma de proceder à mesma para a administração pública.

Passa-se assim a reduzir a fragmentação contabilística, passando a existir um único modelo contabilístico para as administrações públicas, substituindo os cinco planos de

contabilidade pública existentes, obtendo a informação útil para efeitos de gestão e responsabilização dos decisores públicos pelos recursos afetos.

O Decreto-Lei n.º 192/2015 refere que devido a fragmentação e inconsistência do legislação do Decreto-Lei n.º 158/2009, coexistem atualmente no âmbito do setor público entidades que adotam as IAS/IFRS, como é o caso de algumas empresas públicas e outras entidades reclassificadas, entidades que adotam o SNC, nas quais se inclui a maioria das empresas públicas e das entidades do setor não lucrativo, entidades que adotam o POCP e entidades que adotam os diferentes planos setoriais. Esta fragmentação constitui um problema sério de inconsistência técnica, dado que afeta a eficiência na consolidação de contas no setor público e acarreta muitos ajustamentos que não são desejáveis e que questionam a fiabilidade da informação em sede da sua integração.

A LEO n.º 151/2015 de 11 de setembro, refere-se à criação da Entidade Contabilística Estado, esta ECE implica a capacitação por parte do Ministério das Finanças para o Novo Modelo de Gestão Pública assegurando o registo central de forma permanente e integral nas diversas óticas contabilísticas, das operações de solicitação e de transferência de fundos – art.º 3;

Nos subsistemas contabilísticos (contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão) – art.º 4;

Na preparação de demonstrações financeiras previsionais (em termos individuais e consolidadas para a administração central e segurança social) enquadrando num plano orçamental plurianual e num plano plurianual de investimentos – art.º 50 e 51;

Demonstrações financeiras intercalares (trimestrais) que devem ser entregues até ao final do segundo mês seguinte ao trimestre e devem seguir uma estrutura idêntica às demonstrações contabilísticas incluídas na documentação orçamental – art.º 64;

A necessidade de consolidação de contas, uniformizando os procedimentos – art.º 62;

O princípio da imagem verdadeira e apropriada que deve ser proporcionada pelas demonstrações financeiras em relação à posição financeira e suas alterações, ao desempenho financeiro e aos fluxos de caixa; a certificação da Conta Geral do Estado pelo Tribunal de Contas, o custo e os resultados das políticas públicas (orçamentação por programas) – art.º 62.

Os principais desafios do SNC-AP para Viana, (2017) são:

- A efetiva aplicação do SNC-AP;
- A preparação de informação consolidada, em termos históricos e previsionais;
- A preparação de demonstrações orçamentais e económico-financeiras intercalares;
- A adequação do modelo de controlo interno e de auditoria;
- A utilização da nova informação pelos decisores aos mais diferentes níveis.

O Decreto-Lei n.º 192/2015 refere que “Aquando da aprovação do POCP e dos planos setoriais que se lhe seguiram era quase inexistente a contabilidade por base no acréscimo e até a própria contabilidade por partidas dobradas”.

Num relatório publicado pela PWC, (2014) salienta que, na sequência da crise financeira à escala global, foram identificadas deficiências nas práticas contabilísticas e de relato das entidades públicas, tendo ficado evidente a importância de um relato financeiro abrangente, fiável e tempestivo pelo setor público e a necessidade, ao nível da União Europeia, da existência de uma contabilidade de acréscimo harmonizada e comparável.

O SNC-AP exige que contabilidade se faça com base no acréscimo, apesar de algumas entidades públicas já o praticarem.

Monteiro, (2016) acredita que “ao alargar o leque de entidades a todos os níveis das administrações públicas criará mais e melhor informação financeira, que mostre não só os fluxos de entradas e saídas de caixa como execução dos orçamentos aprovados, mas também os seus ativos e outros direitos bem como passivos e outras responsabilidades e os seus resultados económicos”.

Refere ainda, que para uma boa aplicação do SNC-AP se exige um “compromisso firme em manter esta reforma”.

Este trabalho de implementação coube à Comissão de Normalização Contabilística (CNC), adotando as normas internacionais específicas para o setor público e as normas contabilísticas nacionais em vigor.

Um plano de contas detalhado permite acomodar o relato orçamental, o relato financeiro, o relato estatístico e um conjunto de modelos harmonizados para apresentação de demonstrações financeiras.

As modernizações da contabilidade e as diretivas da União Europeia vieram elevar o patamar da contabilidade, assim como a exigência de um maior rigor e clareza nas contas. Existiu assim uma pressão da União Europeia para um aumento da qualidade da informação contabilística com o lançamento das *European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)*. Assim foi necessário alinhar o normativo nacional com as normas internacionais de contabilidade pública, *IPSAS – International Public Sector Accounting Standards*.

Assim, a CNC concebeu e desenvolveu este novo referencial contabilístico para as administrações públicas tomando como fontes privilegiadas de informação as mais recentes normas internacionais de contabilidade pública emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*², as normas contabilísticas em vigor aplicáveis aos setores público e privado e as normas contabilísticas utilizadas pela Comissão Europeia.

Em linhas gerais contemplam:

Uma nova estrutura conceptual que se suporta nas Normas de Contabilidade Pública (NCP). Existem 27 NCP específicas, incluindo uma norma relativa à Contabilidade e Relato Orçamental, assim temos o seguinte quadro:

² O IPASB é responsável por desenvolver e emitir normas e orientações contabilísticas para o setor público. O IPSASB é um órgão independente de normalização contabilística, composto por 18 membros, que procura desenvolver normas, orientações e disponibilizar recursos para serem utilizados pelas entidades do sector público em todo o mundo para a preparação de relatórios financeiros de finalidades gerais. O IPSASB é um dos quatro órgãos independentes de normalização que compõem a *International Federation of Accountants (IFAC)*. O IPSASB tem como objetivo aumentar a qualidade e transparência do relato financeiro do sector público através de: Emissão de normas de alta qualidade para serem usadas pelas entidades do sector público; Promover a adoção e a convergência internacional com as IPSAS; Proporcionar informação alargada para a gestão financeira do sector público; Difundir orientações em matérias relacionadas com o relato financeiro no sector público e tomada de decisão. O IPASB desenvolve dois tipos de projetos, um de convergência das suas normas com as IFRS, considerando os aspetos particulares do setor público e desenvolver IPSAS específicas para o setor público. Em termos de estratégia atual, o IPSASB está focado no desenvolvimento de normas relativas a assuntos específicos do sector público, tais como os benefícios sociais, infraestruturas e património histórico, artístico e cultural, incluindo a fauna, flora e sítios arqueológicos.

Área Contabilística e de Relato	IPSAS	NCP
Apresentação de demonstrações financeiras	IPSAS 1	NCP 1
Demonstração de fluxos de caixa	IPSAS 2	NCP 1
Políticas contabilísticas, alterações em estimativas e erros	IPSAS 3	NCP 2
O efeito de alterações em taxas de câmbio	IPSAS 4	NCP 16
Custos de empréstimos obtidos	IPSAS 5	NCP 7
Rendimento de transações com contraprestação	IPSAS 9	NCP 13
Relato financeiro em economias hiperinflacionárias	IPSAS 10	Sem
Contratos de construção	IPSAS 11	NCP 12
Inventários	IPSAS 12	NCP 10
Locações	IPSAS 13	NCP 6
Acontecimentos após a data do relato	IPSAS 14	NCP 17
Propriedades de investimento	IPSAS 16	NCP 8
Ativos fixos tangíveis	IPSAS 17	NCP 5
Relato por segmentos	IPSAS 18	NCP 25
Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes	IPSAS 19	NCP 15
Divulgações de partes relacionadas	IPSAS 20	NCP 20
Imparidade de ativos não geradores de caixa	IPSAS 21	NCP 9
Divulgação de informação financeira sobre as administrações	IPSAS 22	Sem
Rendimento de transações sem contraprestação (impostos e transferências)	IPSAS 23	NCP 14
Apresentação de informação orçamental nas demonstrações	IPSAS 24	NCP 26
Imparidade de ativos geradores de caixa	IPSAS 26	NCP 9
Agricultura	IPSAS 27	NCP 11
Instrumentos financeiros: apresentação	IPSAS 28	NCP 18
Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração	IPSAS 29	NCP 18
Instrumentos financeiros: divulgações	IPSAS 30	NCP 18
Ativos intangíveis	IPSAS 31	NCP 3
Acordos de concessão de serviços: concedente	IPSAS 32	NCP 4
Adoção das IPSAS pela primeira vez	IPSAS 33	a)
Demonstrações financeiras separadas	IPSAS 34	NCP 21
Demonstrações financeiras consolidadas	IPSAS 35	NCP 22
Investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos	IPSAS 36	NCP 23
Acordos conjuntos	IPSAS 37	NCP 24
Divulgação de interesses em outras entidades	IPSAS 38	NCP 1
Benefícios dos empregados	IPSAS 39	NCP 19
Concentração de atividades públicas	IPSAS 40	Sem
Contabilidade de gestão	Sem IPSAS	NCP 27

Tabela 1 – Adaptado ISPASB

Nota: a) Os requisitos constam do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, e no Manual de Implementação (CNC, 2017)

1.2.Vantagens do SNC-AP

A aprovação do SNC-AP permite:

- implementar a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada;
- estabelecer os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo;
- fomentar a harmonização contabilística, institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada;
- aumentar o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais e contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas.
- o SNC-AP permite ainda uniformizar os procedimentos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas, com uma aproximação ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aplicados no contexto do setor empresarial e das entidades do setor não lucrativo, respetivamente.
- o SNC-AP passa a contemplar os subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão.

O SNC-AP assenta, nomeadamente:

- i)* numa estrutura concetual da informação financeira pública;
- ii)* em normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS;
- iii)* em modelos de demonstrações financeiras;
- iv)* numa norma relativa à contabilidade orçamental;
- v)* num plano de contas multidimensional; e
- vi)* numa norma de contabilidade de gestão.

De referir, ainda, que a implementação deste novo modelo implica um processo de transição.

Os setores de maior impacto segundo (Carvalho & Carreira, 2015), são os ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, propriedades de investimento e provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

Uma das alterações que se consegue verificar comparando o POCP com o SNC-AP é que foram alteradas algumas terminologias.

Na tabela seguinte identificam-se os conceitos anteriores, presentes no POCP, e a sua relação com os conceitos atuais do SNC-AP.

POCP	SNC-AP
Proveitos e ganhos	Rendimentos
Custos e perdas	Gastos
Imobilizado	Ativo não corrente
Circulante	Ativo corrente
Imobilizações corpóreas	Ativos fixos tangíveis
Investimentos financeiros em imóveis	Propriedades de investimento
Provisões (para depreciações de existências, para créditos de cobrança duvidosa)	Perdas por imparidade
Existências	Inventários e ativos biológicos

Tabela 2 – Diferenças entre o POCP e o SNC-AP (Carvalho & Carreira, 2015)

O SNC-AP é constituído por três subsistemas contabilísticos:

Subsistema	Descrição
Contabilidade orçamental	Visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental (elaboração, execução e prestação de contas) e relatar o desempenho orçamental.
Contabilidade financeira	Tem por base as IPSAS e permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira e suas alterações (através da preparação de um balanço e das alterações no património líquido), o desempenho financeiro (através da demonstração dos resultados) e os fluxos de caixa (através da demonstração dos fluxos de caixa) de uma determinada entidade.
Contabilidade de gestão	Permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos, sendo relevante para a implementação da orçamentação por programas

Tabela 3 – Subsistemas Contabilísticos adaptado Viana, (2017)

Importa referir que o SNC-AP não é aplicável às empresas públicas reclassificadas com valores admitidos à negociação em mercado regulamentado, exceto quanto ao cumprimento dos requisitos legais relativos à contabilidade orçamental. Assim, estas entidades, relativamente ao subsistema da contabilidade financeira continuam a aplicar as IFRS.

O Decreto-Lei de aprovação do SNC-AP prevê no seu artigo 5.º a criação de um regime simplificado de contabilidade pública para as entidades de menor risco e dimensão.

A Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto, concretiza o referido regime, sendo que passamos a ter as seguintes categorias de entidades para efeitos de SNC-AP e respetivos instrumentos contabilísticos:

Despesa global orçamental paga nas duas últimas prestações de contas	Regime contabilístico	Instrumentos
<= € 1.000.000	Simplificado microentidades	NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental Divulgação do inventário do património
> € 1.000.000 e <= € 5.000.000	Simplificado pequenas entidades	NCP – PE NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental NCP 27 – Contabilidade de Gestão Plano de Contas Multidimensional
> € 5.000.000	Regime geral	Estrutura Concetual Normas de Contabilidade Pública Plano de Contas Multidimensional

Tabela 4 – Regime SNC-AP, Adaptado Viana, (2017)

A Norma de Contabilidade Pública para Pequenas Entidades (NCP-PE) foi publicada em anexo à portaria do regime simplificado e a mesma trata de diversas matérias contabilísticas de uma forma mais simples e com opções reduzidas em relação ao regime geral.

A reforma pública ao nível da macrogestão das finanças públicas tem essencialmente como objetivo:

1. uma visão clara sobre os ativos e passivos, incluindo os passivos contingentes e outras fontes de riscos orçamentais e económico-financeiros, das administrações públicas;
2. a obtenção de um conjunto adicional de indicadores, para além do défice e da dívida, fundamentais para a monitorização do desempenho e compreensão da sustentabilidade das finanças públicas;
3. a responsabilização dos decisores pelas consequências económico-financeiras, e não somente pelos efeitos de tesouraria, das decisões tomadas (avaliação do impacto no património líquido);
4. a obtenção das contas nacionais a partir de ajustamentos às demonstrações financeiras consolidadas (ótica do acréscimo) em vez de ajustamentos a um saldo apurado na ótica de caixa, congruentemente com o objetivo do lançamento das EPSAS ao nível da União Europeia.

1.3.Pilares do SNC-AP

Ao contrário do que acontecia com o POCP, o SNC-AP integra uma Estrutura Concetual (EC), que atendendo às características diferenciadoras das entidades públicas, define desde logo os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento de Normas de Contabilidade Pública aplicáveis à preparação e apresentação de demonstrações financeiras e outros relatórios financeiros por parte daquelas entidades.

A EC do SNC-AP, desenvolvida com base na estrutura concetual para o relato financeiro de finalidades gerais, emitida pelo IPSASB, aplica-se exclusivamente às vinte e cinco normas do subsistema da contabilidade financeira e não é aplicável aos subsistemas da contabilidade orçamental e da contabilidade de gestão, que se encontram enquadrados pelas NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental e NCP 27 - Contabilidade de Gestão, respetivamente.

A EC não é uma NCP e havendo conflito entre a EC e uma qualquer NCP, prevalecem os requisitos da NCP.

Outro dos pontos fulcrais do SNC-AP é o subsistema da contabilidade orçamental e a norma específica para a contabilidade orçamental - NCP 26. Esta tem como objetivo, regular o subsistema da contabilidade orçamental, estabelecendo os conceitos, regras e modelos de demonstrações orçamentais de finalidades gerais. Deve-se reforçar que a aplicação da contabilidade orçamental é obrigatória para todas as entidades da Administração Pública, mesmo aquelas que estão excluídas de apresentar contas no SNC-AP como referido anteriormente.

Das características da contabilidade orçamental destaca Serralheiro, (2017) como principais:

- Acompanhamento de todas as fases da receita e da despesa na classe 0;
- Constituir um instrumento de verificação através do balancete do conteúdo das demonstrações orçamentais;
- Conhecer o orçamento corrigido, assim como as alterações orçamentais;
- Conhecer os cabimentos registados, assim como o montante daqueles que ainda não se converteram em compromisso e, como não tiveram efeito na esfera patrimonial de terceiros, podem ser revertidos, libertando a respetiva dotação orçamental;
- Conhecer os compromissos assumidos e adicionalmente o montante de compromissos que ainda não se converteram em contas a pagar (obrigações);
- Conhecer o montante dos pagamentos líquidos do ano e de anos findos;
- No final do período de relato conhecer os compromissos e obrigações a transitar;
- Conhecer os compromissos e obrigações com incidência em períodos futuros;
- Conhecer o montante de liquidações emitidas por natureza da receita e, adicionalmente, o montante daquelas que estão por cobrar;
- Dispor de um indicador que permita aferir, previamente à fase da cobrança, o montante de receita que ainda falta liquidar;
- Conhecer a receita cobrada líquida;
- Conhecer a receita liquidada que transita;
- Conhecer as liquidações com incidência em períodos futuros.

Outro dos subsistemas do SNC-AP é a NCP 27 que destaca a contabilidade de gestão.

“Esta tem como objetivo estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas” (NPC 27). Salaria ainda esta norma

que a contabilidade de gestão pode ser usada para apoiar os processos internos da gestão pública (vertente interna) e contribuir para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas (vertente externa). Teixeira, (2015) refere que contabilidade analítica, na Administração Pública, perdeu o cariz de ser tradicionalmente um sistema contabilístico para informação interna de apoio à gestão. Assim, a contabilidade de gestão pretende produzir informação relevante sobre custos e eventualmente sobre rendimentos e resultados, para satisfazer as diferentes necessidades de informação.

O SNC-AP destaca ainda o Plano de Contas Multidimensional (PCM) que assegura a classificação, registo e relato das transações e acontecimentos de uma forma normalizada, sistemática e consistente. Este ajuda a ligação do PCM às respetivas normas de contabilidade pública, pretende apoiar a classificação, registo e apresentação de informação comparável, fiável e relevante, com as seguintes finalidades:

- prestação de informação sobre a natureza das receitas e despesas públicas para efeitos de relato da execução face às estimativas constantes no orçamento, bem como apoio à avaliação do desempenho orçamental;
- elaboração de demonstrações financeiras de finalidade geral, através do subsistema de contabilidade financeira;
- elaboração do cadastro dos bens e direitos das Administrações Públicas e cálculo das respetivas depreciações e amortizações;
- apoio à elaboração do relatório de gestão que acompanha as contas individuais e consolidadas;
- apoio à preparação das contas nacionais.

Capítulo II Contexto Internacional

2.1. Breve revisão da Literatura (Reino Unido)

Neste ponto irá ser realizada uma breve revisão da Literatura a nível internacional, com o especial foco no Reino Unido. Este país foi escolhido essencialmente porque, tal como referido na introdução, apresenta o maior número de Empresas no Sector Público com um sistema de contabilidade pública compatível, mais, o Tribunal de Contas nos seus relatórios intercalares de Auditoria à implementação do SNC-AP cita várias vezes o Reino Unido como caso exemplo.

A reforma pública no Reino Unido, (UK – *United Kingdom*), remonta ao ano de 1979 onde a antiga Primeira Ministra Margaret Thatcher inicia uma enorme reforma dentro do setor público. Em plena crise económica, o seu governo decretou que uma revolução administrativa era necessária para resolver as falhas percebidas do governo, principalmente pela redução do tamanho do setor público, e tornar os serviços públicos mais parecidos com negócios e aberto às forças do mercado. Inspirado pelo neoliberal da economia e a teoria da escolha pública, a nova ideologia pioneira pelos governos conservadores na década de 1980 abriu o caminho para a ascensão da Nova Gestão Pública (NPM) no Reino Unido. No entanto, as iniciativas de reforma pilotadas durante a década de 1980 não marcaram uma rutura completa com o passado. Por exemplo, as agências executivas, criadas pelo governo de Thatcher, foram originalmente apresentadas como um meio para melhorar a gestão do serviço público

Na década de 80 no Reino Unido começa também a surgir uma preocupação dentro do sector público com referências para a contabilidade de gestão. Este conceito foi-se prolongando ao longo da década de 90 e seguintes. Várias questões foram levantadas para os fundos públicos e como são geridos, como é discutido e aplicado o orçamento e como pode ser usado o mercado para ajudar na gestão pública-administrativa, assim surge o conceito da Nova Gestão no Sector Público, (Miller & Scapens, 1993).

Broadbent & Guthrie (1992) definem duas assunções que devem ser tomadas em conta para a melhoria do sector público:

- A primeira está de acordo com a importância da contextualização dos elementos de um bom *framework* para a legislação em vigor, tal como refere Hopwood, 1985, citado por Broadbent & Guthrie, (1992). A contabilidade deve ser uma estrutura forte de qualquer organização, quer seja pública ou privada, e tem de ser

tomada em conta por aquilo que faz, em vez do que daquilo que pode fazer. A adoção de métodos interpretativos em vez de regras possibilita um ponto de vista mais realístico para a contabilidade, tal como referem Watts and Zimmerman, (1978), citado por Broadbent & Guthrie, (1992).

- A segunda assunção relaciona-se com o poder dado à contabilidade para esta também mudar o sector público. Este poder trará uma maior fiabilidade e transparência às contas, tornando-as de forma verdadeira e apropriada para todos os leitores.

O governo do Reino Unido anunciou no Orçamento de 2007, para 2008/09 que as demonstrações financeiras de organizações do sector público iriam ser preparadas usando as normas internacionais IFRS, em vez dos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites no UK. Esta alteração foi justificada com o argumento que o governo precisava usar os dados de desempenho de alto valor em combinação com dados financeiros adequados, a fim de trazer benefícios de consistência e comparabilidade entre os relatórios financeiros na economia global e para seguir as melhores práticas do sector privado, (Wall & Connolly, 2012).

Devido à potencial relevância e complexidade das mudanças propostas, a conversão foi adiada até 2009/10. Gallen, 2007 citado por Wall & Connolly, (2012), advertiu que as implicações da adoção das IFRS eram complexas e de grande alcance, e que iria ser um desafio com base na experiência do sector privado. Além disso, o autor salientou que a transição não seria meramente uma questão de contabilidade técnica e que iria afetar a definição e medição de metas de desempenho, orçamentos e previsões.

Ryan et al. (2007) destacam as diferentes características dos setores público e privado e os perigos da aplicação de normas concebidas para grandes empresas privadas. Por exemplo, no que diz respeito à receita, é normalmente reconhecido pelas empresas privadas, que fornecem bens ou prestam serviços. Em contraste, muitas transações do sector público não têm ligação direta entre o recebimento das receitas e a prestação de serviços. Barton (2005), também refere que outras grandes diferenças entre os setores, são por exemplo: as informações fornecidas por empresas privadas são focadas nas necessidades dos investidores e nos mercados financeiros, enquanto que os governos são os principais responsáveis para com os cidadãos por suas ações e desempenho; muitos ativos do sector público não são utilizados para a geração de receita, mas para o fornecimento de bens

públicos e prestações sociais. Brady (2007) relatou que a implementação das IFRS veio acrescentar considerável tempo e custo para a preparação das demonstrações financeiras do setor público e foram necessárias normas públicas específicas.

Com a ajuda do IPSAB temos quatro normas específicas para o setor público:

IPSAS nº 21 – Imparidades de Ativos não geradores de caixa

IPSAS nº 22 – Divulgação de informações financeiras sobre o setor governamental

IPSAS nº 23 – Receitas de transações não financeiras (Taxas e Transferências)

IPSAS nº 24 – Apresentação do Orçamento em demonstrações Financeiras

Uma das principais mudanças foi a introdução da contabilidade por base do acréscimo, que implica uma realocação do total dos montantes para a capitalização dos mesmos. Envolveu assim uma introdução de práticas financeiras e contabilísticas que até a data não eram usadas no setor público e que não tinham sido pensadas sequer para o setor público (Biondi, 2016).

O mesmo autor refere ainda que a visão contabilística do governo e o modo como este classifica os seus ativos e passivos no final do ano, não se enquadra com a preparação anual feita pelo Tesouro e não transmite uma visão compreensiva dos valores que devem ser considerados em acréscimo à luz das normas internacionais. Assim o autor refere três correntes geralmente aceites para a contabilização de um modelo de contabilidade por base no acréscimo:

A **Visão Estática**, com foco no património líquido da entidade empresarial e a sua valorização em um momento no tempo.

A **Visão Financeira**, com foco nos fluxos financeiros e com a representação das necessidades financeiras da entidade e a sua disponibilidade em um momento no tempo.

A **Visão Dinâmica**, com foco em recursos de fluxos e influxos da empresa e sua representação de recursos mobilizados por atividades da empresa durante um determinado período.

Em termos de auditoria é elaborado todos os anos um plano de auditoria em conjunto com o Presidente da Autarquia e o Auditor na elaboração do plano de risco e *assurance*.

Para o ano de 2017/2018 o UK no seu último relatório de auditoria³ refere que os principais riscos são:

Programas Europeus de fundos, Risco *Corporate*, monitorização de despesas e benefícios dos membros autárquicos e registo de ofertas a membros do governo.

Em relação ao futuro da contabilidade internacional, importa salientar que a harmonização mundial do sistema de contabilidade é um tema em discussão a nível internacional já há vários anos. Este processo irá permitir uma melhor comparabilidade dos relatórios financeiros entre países, permitindo ao utilizador da informação financeira uma leitura e melhor comparabilidade das contas.

Para Ball, Robin, & Wu, (2003) ao introduzir um modelo uniforme de contabilidade é esperado alcançar grande comparabilidade e transparência dos relatórios financeiros por todo o mundo.

³ <https://www.london.gov.uk/moderngov/documents/g6327/Printed%20minutes%20Tuesday%2020-Mar-2018%2015.30%20Audit%20Panel.pdf?T=1>

Capítulo III Auditoria Interna na Administração Pública

A auditoria é um mecanismo de monitorização, em que existe a probabilidade de se encontrar falhas em um determinado processo, ou a não previsão de estimativas fiáveis que podem por em causa toda uma organização.

A auditoria é uma ferramenta fácil de implementar, que pode deter a corrupção entre colaboradores de entidades públicas. Esta é realizada por pessoas treinadas - os auditores - que monitorizam tarefas e procedimentos, tais como declarações de rendimentos ou compras invulgares, entre outros.

Até ao ano 1999, a auditoria interna era caracterizada como uma função de avaliação independente, baseando-se no exame das atividades de uma determinada organização.

O seu objetivo principal era apoiar os membros de uma organização, com o intuito de cada um destes obter um bom desempenho e eficácia quanto às suas responsabilidades. Para além deste objetivo, a auditoria interna procurava sempre o melhor custo possível para o bom controlo da organização; assegurar a integridade da informação, a proteção do património, a eficácia dos sistemas, o cumprimento das normas e a qualidade alcançada no desempenho das atividades, (Costa, Pereira, & Blanco, 2006).

O IIA – *The Institute of Internal Auditors*, (1999) define a auditoria interna como uma atividade independente, de garantia objetiva e consultoria, estabelecida para acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Apoia uma organização a atingir os seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação e melhoria de eficácia na gestão do risco, controlo e processos de *governance*.

Auditoria é a atividade que consiste na emissão de uma opinião profissional sobre o objeto de análise, a fim de confirmar se cumpre convenientemente as condições que lhe são exigidas. Trata-se de uma operação de análise e diagnóstico da empresa, englobando todos os aspetos da sua gestão, com o objetivo de avaliar a coerência, a racionalidade de processos e de apreciar a validade e o rigor dos resultados.

Devido ao tamanho e complexidade das operações de muitas empresas, a auditoria interna surge como um instrumento de apoio à gestão. É normalmente realizada por funcionários da empresa e é independente em relação aos órgãos e funções que examina (mas não da empresa), verificando se a estrutura do controlo interno está devidamente desenhada e opera com eficácia e efetividade se as demonstrações financeiras apresentam razoavelmente a posição financeira da entidade.

A auditoria interna é normalmente executada por um departamento interno, responsável pela verificação e avaliação dos sistemas e procedimentos internos de uma entidade. Dentro dos seus objetivos está a redução e probabilidade de fraudes, erros, práticas ineficientes ou ineficazes. Este serviço deve ser independente e prestar contas diretamente à direção/administração da entidade.

Cada organização, devido ao seu enquadramento social e económico e ao ambiente que a rodeia, tem várias particularidades. A cultura de uma organização implica um entendimento comum de como o trabalho deve ser feito e quais os objetivos adequados para a organização. Trata-se sempre de trabalho dentro da organização e da perceção que os colaboradores têm sobre o que está certo e o que está errado nessa organização. O papel do auditor interno é o de não deixar que a cultura da organização prejudique a eficiência do sistema de controlo interno realizado.

O departamento de auditoria interna controla permanentemente a validade dos sistemas de controlo implementados pela gestão e o seu efetivo cumprimento. Em observância do cumprimento deste papel, o Auditor Interno tem uma visão privilegiada para reconhecer oportunidades, reforçar os sistemas e procedimentos, melhorar os métodos utilizados para atingir mais eficiência, tudo com o objetivo de adicionar contributos aos outros departamentos que integram a empresa.

É usual que se confunda corrupção com fraude. No entanto, os dois termos devem ser utilizados distintamente. Corrupção acontece na forma de suborno, comissões, ou outros benefícios, sem deixar nenhum vestígio em termos de registos. Já a fraude consiste na obtenção de um benefício indevido, ignorando alguns controlos ou o não respeito de algumas regras. Também é necessário distinguir auditoria forense de auditoria de processos. Quase todos os organismos profissionais de auditoria têm publicado normas e técnicas sobre auditoria de processos. Embora o auditor interno seja normalmente um colaborador da organização e, portanto, não poder ser independente dela, o mesmo deve estar numa posição onde seja capaz de planear e executar o seu trabalho da maneira que lhe seja mais favorável. Uma situação em que o auditor interno é responsável por reportar a uma hierarquia que não a direção de topo, certamente, irá condicionar a opinião do auditor interno, tal como refere o Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento (2013). Mas, o auditor interno deve ser livre para comunicar com o auditor externo, para troca de opiniões sobre os resultados obtidos e os relatórios emitidos.

Em Portugal, devido às mudanças que se têm introduzido na gestão autárquica, os municípios viram-se obrigados a utilizar instrumentos de gestão contabilística, financeira e de controlo, de modo a obterem uma estrutura organizada e uma prestação de serviços eficiente. Estes instrumentos implicam análises críticas, identificações e lacunas de informação e a necessidade de se desenvolver o âmbito da auditoria nos municípios.

Zárate, (2001) refere que no atual paradigma, todo o processo de auditoria interna se baseia na gestão de risco, o que requer uma evolução técnica dos auditores internos para alterar a orientação, objetivos e resultados dos seus trabalhos. Evidentemente, esta transformação da função implica algumas alterações no perfil do auditor interno, pois deixa de ser um profissional que inspeciona e revê atuações e decisões históricas, convertendo-se num profissional qualificado, conhecedor do negócio da atividade auditada, que adquire um maior compromisso com o futuro da organização.

3.1. Novo Modelo de Gestão

O conceito de Novo Modelo de Gestão Pública (NPM – *New Public Management*) surgiu em 1988 no Reino Unido e assenta em quatro técnicas administrativas:

- Tentativa de abrandar ou reverter o crescimento do governo em termos de gastos públicos Dunsire and Hood, 1989 citado por Hood, (2007);
- A mudança para a privatização ou quase privatização de organismos que se encontrem fora do “core” da administração pública Hood and Shuppert 1988 citado por Hood, (2007);
- Desenvolvimento de processos automáticos, particularmente no setor da tecnologia da informação em produção e distribuição de serviços públicos Hood, (2007);
- O desenvolvimento de uma agenda mais internacional, cada vez mais focada em questões gerais de gestão pública, design de políticas, estilos de decisão e cooperação intergovernamental, além da tradição mais antiga de especializações individuais de cada país na administração pública Hood, (2007).

Toda a reforma normativa e as reformas introduzidas nas melhorias nos serviços prestados, tendem a ir ao encontro das necessidades e à eficiência dos serviços, assim se traduzindo este novo modelo da gestão pública.

Para Marques M., (2014) a Auditoria Interna desempenha um papel crucial na prevenção da fraude e da corrupção na Administração Pública. Tem o objetivo de desenvolver um plano de ação que irá ajudar a organização a alcançar os seus objetivos, adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos e da gestão de risco, a fim de agregar valor e melhorar as operações e o desempenho de uma organização.

É ainda grande a diferença entre a auditoria no setor público e no setor privado. Nas entidades privadas o objetivo da auditoria é o processo pelo qual o auditor certifica-se da veracidade das demonstrações financeiras já preparadas pela entidade auditada de acordo com as normas contabilísticas adotadas. Já o objetivo da auditoria nas entidades públicas é examinar a regularidade, avaliar a eficiência da gestão administrativa e ainda a aplicação dos recursos públicos por entidades de direito privado. Com isso, conclui-se que os objetivos da auditoria nas entidades públicas tornam-se mais complexos na medida que deverá ser atendido em conformidade com toda a legislação em vigor.

Marques & Almeida, (2004) referem que o principal aspeto na auditoria para as entidades públicas é a gestão dos fundos públicos, que deve ser adequada e que pautado pelos critérios de legalidade.

Com o NPM, a transparência e o controlo são cruciais para aplicação do modelo. O cidadão adquire um novo papel e torna-se elemento fundamental para a gestão pública. Assim, o modelo de prestação de contas tem vindo a ser alterado, e é aqui que o controlo interno se destaca.

Marques & Almeida (2004) referem que para a auditoria operativa, a eficiência e a eficácia, têm um papel de destaque nos novos contornos da NPM pelo facto de introduzir melhorias na eficiência e no controlo do *output* e na gestão por objetivos.

Olías, (2001) citado por Costa, Pereira, & Blanco, (2006) atribui as seguintes propostas para a NPM:

- Redução do tamanho do Sector Público;
- Maior autonomia e responsabilidade dos gestores (agência);
- *Empowerment* (Delegação e Descentralização);
- *Reinventing Government* (Reengenharia);
- Ênfase nos resultados e na necessidade de serem medidos (Indicadores de Avaliação);
- Equilíbrio financeiro (Utilizador-Pagador);
- Orientação para os clientes;
- Formas de contratação de pessoal mais flexíveis;
- Qualidade na prestação dos serviços públicos;
- Transparência da informação (*Accountability*).

A concretização desta nova atitude de gestão tem sido efetuada de várias formas:

- privatizações;
- alienação de participações públicas a privados;
- abertura de mercados antes reservados;
- concessões de serviços públicos a privados;
- constituição de sociedades comerciais para gerir serviços públicos;
- criação de empresas públicas com estatutos específicos;
- institutos, fundações, agências;
- parcerias público-privadas; e
- recurso a sofisticados processos de engenharia financeira.

Humphrey, (1993) refere que existem três práticas para a utilidade da auditoria:

1. Teoria da gestão das empresas em geral e das entidades públicas em especial e relação de agência. É ao próprio agente mais do que ao principal que interessa esbater os custos da conflitualidade latente numa relação de agência através da contratação da auditoria.
2. Raciocínio económico da análise custo-benefício: todos os grupos envolvidos estão interessados em credibilizar a gestão e a informação que lhes é propiciada pelos gestores. É economicamente mais vantajoso, dada a tecnicidade da função,

encarregar um perito de tal missão em vez de cada um dos interessados proceder por si próprio a tal tarefa. A tecnicidade da missão também sugere a racionalidade da delegação da função.

3. Especialmente aplicável na auditoria do setor público, fundamenta-se no interesse público da função: a presença do auditor numa organização ou a consciência por parte do agente da existência e efetividade do controlo tem um efeito dissuasor sobre práticas indesejáveis na gestão e apresentação das contas.

Para Costa, Pereira, & Blanco, (2006) a auditoria pública representa um elo fundamental nesta cadeia de fiabilidade: auditorias regulares são um importante meio de prevenir e detetar irregularidades em matérias financeiras, quer sejam devidas à corrupção dos agentes, quer à simples negligência no prosseguimento de procedimentos que assegurem que os dinheiros públicos estão a ser gastos de forma adequada.

Para o IIA, (2012) é crucial que as atividades de auditoria sejam configuradas de forma adequada e que exista tempo suficiente para o auditor as colocar em prática. A auditoria deve ter poderes para agir com integridade e produzir serviços de confiança.

Ainda segundo o IIA, os serviços mínimos que as atividades de auditoria pública necessitam são:

- Independência organizacional;
- Tempo suficiente para atingir o objetivo;
- Acesso irrestrito;
- Financiamento Suficiente;
- Liderança competente;
- Objetivos específicos;
- Colaboradores competentes;
- Suporte da gestão;
- Suporte com as normas de auditoria internacionais.

3.2. Áreas de Risco

A corrupção é um fenómeno deveras complicado. As partes envolvidas deixam de forma irrefutável muito poucas provas. A maior parte da corrupção ocorre de modo informal e sob a forma de contatos isolados, por vezes, nem chegam a existir palavras.

As expectativas sociais são de que os auditores devem desempenhar um papel eficiente na redução (se não eliminação) da corrupção. Os auditores, cuja profissão é a concentração em prova documental ou evidência física, muitas vezes têm dificuldade em reunir tais provas. Sentem que não podem fazer muito sobre a corrupção. Neste caso, qual é o papel dos auditores?

A ISA 610 - Considera o Trabalho de Auditoria Interna, nos seus parágrafos 9 e 11 e refere que o auditor externo deve obter um conhecimento suficiente das atividades de auditoria interna para auxiliar a planear a auditoria e a desenvolver uma abordagem de auditoria eficaz. No decurso do planeamento da auditoria, o auditor externo deve levar a cabo uma avaliação preliminar da função de auditoria interna, quando lhe parecer que a auditoria interna é relevante para a auditoria externa das demonstrações financeiras em áreas específicas de auditoria. Será, portanto, de todo o interesse que o auditor externo utilize o trabalho elaborado pelo auditor interno (e vice-versa) o que, beneficia tanto o trabalho da revisão legal das contas como o do departamento de auditoria interna e, conseqüentemente o da própria organização.

Com as mudanças que vêm sendo introduzidas na administração pública, nas duas últimas décadas, em vários países do mundo, a qualidade da gestão dos gestores públicos torna-se fundamental para a melhoria dos resultados alcançados pelo setor público.

No setor público, uma preocupação central na gestão de riscos é o dever de cuidar do bem público – os riscos sempre devem ser geridos mantendo-se, em primeiro plano, o interesse público. Nesse contexto, a decisão acerca de como equacionar os benefícios e perdas potenciais é o principal aspeto da gestão de riscos. Essa difícil tarefa de avaliar os riscos e avaliar alternativas tecnicamente válidas e socialmente aceitáveis, recai sobre os formuladores de políticas públicas, que devem estar preparados para tomar decisões.

A gestão de riscos exige que os gestores públicos ponderem e avaliem entre os interesses conflituosos até identificarem uma solução ótima e aceitável, essas soluções quase sempre envolvem opções políticas e não técnicas, refere (Moore, 2002).

A implementação de um programa de gestão de riscos exige um esforço interdisciplinar, pessoas de diferentes setores e áreas que devem trabalhar em conjunto para desenvolver uma perspectiva holística e sistemática de fatores de risco existentes em cada caso. Gerir adequadamente os riscos envolve decisões que poderão gerar perdas e ganhos: a eliminação ou redução de um tipo de risco poderá acarretar na criação de outros, potencialmente imprevistos.

Todos os riscos devem ser levados em conta no processo de tomada de decisões. Para tal é essencial avaliar e incluir perspectivas diferentes.

Deve-se analisar não somente uma área específica de forma isolada, mas olhar a questão a partir do todo. Para facilitar o processo de reconhecimento e administração do risco, estruturas e modelos foram criados para servirem de base nesse processo. Utilizam-se modelos integrados que orientam e reforçam a importância de se adotar um processo comum para a gestão de riscos nas instituições privadas e nas públicas.

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*⁴, lançou em 2017 um novo modelo para a gestão do risco tendo por base que todas as organizações precisam definir a sua estratégia e o seu apetite ao risco.

Assim é lançado o modelo COSO ERM (*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*) que assenta em cinco temáticas fundamentais:

1. **Governo das sociedades e cultura:** onde o governo das sociedades reforça a importância e estabelece responsabilidades de supervisão para a gestão dos riscos corporativos. A cultura diz respeito aos valores éticos, comportamentos desejados e compreensão do risco na entidade.
2. **Estratégia e definição de objetivos,** a gestão de risco da empresa, a estratégia e o trabalho de definição de objetivos juntos no processo de planeamento estratégico. Um apetite de risco é estabelecido e alinhado com a estratégia, os objetivos comerciais colocam a estratégia em prática enquanto servem como base para identificar, avaliar e responder aos riscos que podem afetar a consecução da

⁴ É uma entidade fundada nos Estados Unidos em 1985, foi inicialmente criado para ajudar a Comissão Nacional de Relatórios Financeiros Fraudulentos uma iniciativa independente do setor privado que estudou os fatores causais que podem levar a relatórios financeiros fraudulentos. Também desenvolveu recomendações para empresas públicas e seus auditores independentes, para a SEC e outros reguladores, e para instituições educacionais. O objetivo do COSO é fornecer liderança de pensamento lidando com três assuntos inter-relacionados: gerenciamento de riscos corporativos (ERM), controle interno e dissuasão de fraude. <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx>

estratégia e dos objetivos de negócios precisam ser identificados e avaliados. Os riscos devem ser ordenados pela gravidade no contexto do apetite de risco.

3. **Desempenho:** onde os riscos que podem afetar a consecução da estratégia e dos objetivos de negócios precisam ser identificados e avaliados. Os riscos são ordenados pela gravidade no contexto do apetite de risco. A organização seleciona respostas de risco e leva uma visão de portfólio da quantidade de risco que assumiu. Os resultados desse processo são relatados para os principais interessados em risco.
4. **Análise e Revisão:** onde ao analisar o desempenho da entidade, uma organização pode considerar o quão bem os componentes de gestão de risco da empresa estão a funcionar ao longo do tempo e à luz de mudanças substanciais e quais as revisões necessárias.
5. **Informação, comunicação e relatórios:** onde a gestão de risco da empresa requer um processo contínuo de obtenção e partilha de informações necessárias, tanto de fontes internas como externas, que fluem em todas as direções e em toda a organização.

3.3. O Auditor Interno e a melhoria da gestão pública

A auditoria no setor público segundo Broadbent e Guthrie, (2008) citado por Hay & Cordery, (2017) tem duas correntes, a alternativa ou contextual e a principal/convencional.

A corrente alternativa está relacionada com a auditoria no setor privado, mas segundo Evans e Patton, (1987) citado por Hay & Cordery, (2017) também pode ser relevante para o setor público levando assim a corrente principal da auditoria no setor público que está interligada com a NPM.

Um auditor interno nas organizações públicas segundo Doane, (2016) deve efetuar suporte à inovação dentro das organizações, certificar-se que os riscos estão identificados e assegurados e deve ser adaptada sempre que assim for necessário.

O auditor interno tem de reconhecer as necessidades da organização para conseguir gerir os riscos eficazmente, assim como as oportunidades de melhoria/inovação.

Para Alves J., (2015) a auditoria no setor público proporciona transparência e credibilidade na governação, assim o auditor interno consegue trazer esta característica no

seio da organização pública, assegurando que as suas ações são éticas e legais e que as contas do Estado refletem de forma fidedigna os resultados das operações.

Ainda para o mesmo autor, o auditor interno desempenha um papel fundamental na boa governança do setor público ao fornecer informação imparcial e avaliações objetivas sobre a gestão de recursos de forma eficaz, trazendo confiança para os cidadãos e os seus órgãos públicos.

Assim, e através da NPM, o auditor interno consegue uma eficácia e eficiência da despesa pública, a responsabilização, a transparência da informação e uma melhor avaliação dos riscos.

Para trazer um valor acrescentado também ao contexto público, o auditor deve presar o conceito de “*value-for-money*” ou valor acrescentado ao dinheiro (VFM).

Este conceito diz-nos que o auditor interno pode captar ou disponibilizar recursos para adquirir uma boa performance financeira sem colocar em causa a qualidade, tendo em conta as ineficiências e identificando-as.

Este conceito vem ao encontro da norma internacional de auditoria 2100 que nos indica que “A atividade de auditoria interna deve avaliar e contribuir para a melhoria dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles, utilizando uma abordagem sistemática e disciplinada.”.

Assim, nasce o conceito dos três “E”, eficiência, efetividade e economia, segundo Power, (1997).

A eficiência está relacionada com à relação entre bens e serviços produzidos (produtos) e os recursos utilizados para produzi-los (consumos). Trata-se de aproveitar ao máximo os recursos disponíveis.

A efetividade é convertida em alcançar objetivos predeterminados (realizações especificamente planeadas) e ter o impacto real (resultado obtido) comparado com o impacto pretendido (objetivo).

A economia preocupa-se em minimizar o custo dos recursos utilizados (pessoas, materiais, equipamentos, etc.) e considerar a qualidade apropriada requerida, isto é, manter baixo o custo dos consumos, sem comprometer a qualidade.

Ao executar uma auditoria de VFM, o auditor deve possuir um conjunto de habilidades:

- ser multidisciplinar;
- ter espírito crítico/reflexivo;
- fazer perguntas desafiadoras;
- ser persistente e questionar a validade da informação; e
- ter capacidade de trabalhar em equipa, em diversas áreas.

Os principais benefícios numa auditoria VFM são:

- Concentra-se no desempenho organizacional e na sua gestão;
- Facilitar e promove melhorias estratégicas e operacionais tomando uma decisão;
- Auxiliar a gestão, identificando e promovendo melhor práticas de gestão;
- Esclarecer a responsabilidade de gestão e levando a melhor responsabilização;
- Melhorar a eficiência na aquisição de recursos;
- Permitir avaliações sobre o alcance dos objetivos;
- Identifica as lacunas de desempenho comparando as entradas recursos e resultados esperados, bem como os resultados reais.

Em última análise, a auditoria de VFM deve ser independente para conseguir acrescentar valor a organização.

Capítulo IV Síntese da Revisão da Literatura

Após uma revisão da literatura sobre os temas em debate, procede-se a uma síntese das questões principais de investigação e onde foram suscitadas ao longo da exploração do tema.

Questões de Investigação	Revisão da Literatura/Capítulo
A aplicação do SNC-AP vai permitir a transparência contabilística? (PWC, 2014)	1.1. Razão da Mudança
A adaptação das IFRS tem em consideração as entidades públicas? (Ryan et al.2007) O tempo gasto da sua implementação justifica o investimento? (Brady, 2007).	2.1. Breve revisão da literatura (Reino Unido)
Qual o papel do auditor interno no modelo da gestão pública? (Humphrey, 1993)	3.1.Novo Modelo de Gestão

Capítulo V Metodología

Este capítulo seguinte refere-se à metodologia adotada para o estudo. A escolha do mesmo é muito importante para a investigação pois vai influenciar a eficácia da pesquisa, não podendo ser arbitrária. Um método só é aconselhável quando atende a duas condições básicas: a natureza do objeto a que vai ser aplicado e o fim que se tem em vista.

O objetivo da presente investigação consiste em estudar o valor acrescido do SNC-AP e qual o papel do Auditor Interno no processo de melhoria da gestão.

O estudo teórico e a análise de dados empíricos são vistos como um processo cognitivo de descoberta e manipulação abstrata e de relações entre estas categorias Goetz, (1984).

A metodologia de estudo de caso é uma das formas de se fazer pesquisa em ciências sociais. Para Yin, (2009), para se determinar se realmente uma estratégia de pesquisa é a mais indicada, deve-se, em primeiro lugar, entender quais as questões que a pesquisa trata.

As metodologias de estudo de caso, assim como as pesquisas históricas e experimentais, tratam de questões do tipo “como” e “por que”. A diferença das pesquisas históricas para o caso, é que nestas o investigador tem que lidar com factos já relatados, transcritos, não existe ninguém que possa expor o que aconteceu. De acordo com Yin, (2009), “Um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro do seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenómeno e o contexto não estão claramente definidos.”

Para se conseguir definir o método de pesquisa adequado, é preciso analisar as questões colocadas pela investigação. Existem dois tipos de métodos para a obtenção de dados referentes ao estudo de caso, que são os seguintes: abordagem qualitativa e abordagem quantitativa.

A abordagem qualitativa traduz-se por aquilo que não pode ser mensurável, uma vez que a realidade e o sujeito são elementos indissociáveis. Assim sendo, quando se trata de um sujeito, tem que se ter em conta os seus traços subjetivos, bem como alguns pormenores que não podem ser traduzidos em números calculáveis (Erickson, 1990).

Jerome & Miller, (1986) referem que em um estudo quantitativo o investigador define claramente as suas hipóteses e variáveis usando-as, essencialmente, para obter uma mediação precisa dos resultados quantificáveis obtidos. Já no método qualitativo o investigador procura verificar um fenómeno por meio da observação e estudo do mesmo.

Quivy & Campenhout, (1998) referem que uma boa investigação é algo que se procura, implicando hesitações, desvios e incertezas. Eles definem quatro instrumentos de colheita de dados:

- O inquérito por questionário
- A entrevista
- A observação direta
- A recolha de dados preexistentes: dados secundários e dados documentais

5.1.Hipóteses de Investigação

Como o processo da implementação do SNC-AP se tem demonstrando um processo longo e moroso, ainda com bastantes dúvidas, com base na experiência do contexto internacional e com base nas técnicas de metodologia já supracitadas, este trabalho irá assentar no método da análise exploratório misto quer qualitativo quer quantitativo.

Assim, é importante responder quais as vantagens que o SNC-AP vai trazer face ao POCP, qual o impacto nas demonstrações financeiras e se o modelo de gestão vai ser afetado com o novo normativo. E o papel do auditor interno? Qual será o papel do auditor interno no meio disto? Qual pode ser a sua influência no novo modelo de gestão pública? Quais são os principais riscos que se pode encontrar na administração pública? Como pode o auditor atuar para atenuar o risco de fraude e conluio?

Ainda e numa perspetiva futura até com os contínuos esforços para a harmonização contabilística, importa saber qual o futuro para este normativo em Portugal. Como este vai apresentar a robustez necessária com aquilo que se passa a nível internacional.

Para tal são definidas hipóteses para suportar as questões de investigação.

É o SNC-AP mais vantajoso que o POCP e qual o seu impacto quer no modelo de gestão quer nas demonstrações financeiras. O tribunal de contas refere no Relatório de Auditoria n.º13/2016, 2.ª S. que tal como o POCP o novo sistema continua a contemplar as vertentes orçamental, financeira e de gestão. Porém, configura uma alteração do paradigma contabilístico da administração pública pois a contabilidade não é um fim em si mesma, nem visa o mero cumprimento de normas legais, antes, assume-se como um instrumento de criação e divulgação de informação relevante, que deve apoiar as decisões de gestão e passa por estar enquadrada numa estrutura concetual que obriga à interpretação e aplicação

de princípios contabilísticos, enquanto o normativo anterior se focava mais no cumprimento de regras prescritivas.

Qual o papel do auditor interno na prevenção da fraude e conluio e a forma como este ajuda no processo de melhoria contínua à gestão. Para Marques & Almeida, (2004) referem que nos dias que correm, novas formas de gestão vão sendo adotadas, pelo que a relevância e a transparência da informação são cruciais, assim como o controlo. Ainda salientam que a auditoria operativa, eficiência e eficácia, tem um papel de destaque na nova forma de gestão pelo facto de introduzir melhorias na eficiência e no controlo do output e a gestão por objetivos.

Como o Reino Unido se adaptou às normas internacionais e qual o papel da auditoria para contabilidade pública? O modelo proposto para Portugal é similar ao modelo de gestão pública aplicado no Reino Unido? O Tribunal de Contas ainda no Relatório de Auditoria n.º 13/201, 2.ª S. refere que experiências internacionais apontam no sentido de nos primeiros anos de implementação de um normativo contabilístico subsistir um conjunto de erros e lacunas, a colmatar ao longo do tempo, sendo necessário um horizonte temporal de dois, três anos para começar a produzir informação fiável.

De forma a melhorar o plano contabilístico nacional adaptando-o com a corrente legislação em vigor para o sector empresarial existiu uma necessidade de modificar o corrente normativo nacional. Assim em vez de existir uma revisão ao POCP existiu toda uma nova estrutura com o novo normativo, assim importa entender as diferenças entre o POCP e o SNC-AP e quais as normas que sofreram grande impacto. Para tal é criada a primeira hipótese, é o SNC-AP mais vantajoso que o POCP, trazendo uma maior credibilidade às contas públicas.

Para formular a segunda hipótese e pegando nas palavras no Tribunal de Contas já citas importa entender se as adaptações das normas internacionais estão adequadas para a contabilidade pública.

Segundo a OCDE (2003), a auditoria municipal é forçada a agir de forma diferente, tendo por dever a adoção de novos métodos de gestão de auditoria, que garantam as melhorias no seu funcionamento e acompanhem a evolução das necessidades atuais, que cada vez se têm tornado mais exigentes. Assim se formula a terceira hipótese entendendo qual o papel do

auditor interno na nova gestão pública e o que pode trazer de novo para a mitigação do risco nas administrações públicas.

Do exposto, formulámos assim as seguintes hipóteses de investigação, relacionadas com as questões de investigação anteriormente formuladas:

Questões de Investigação	Hipóteses de análise
A aplicação do SNC-AP vai permitir a transparência contabilística? (PWC, 2014)	H1 - O SNC-AP vai trazer uma maior transparência e comparabilidade às contas públicas.
A adaptação das IFRS tem em consideração as entidades públicas? (Ryan et al.2007) O tempo gasto da sua implementação justifica o investimento? (Brady, 2007).	H2 - As IFRS foram pensadas para a contabilidade pública, tendo em conta todo o dispêndio na sua preparação.
Qual o papel do auditor interno no modelo da gestão pública? (Humphrey, 1993)	H3 - O auditor interno traz mais credibilidade às contas públicas, controlando mais o seu risco.

5.2.Modelo de Análise

O modelo de análise pretende demonstrar como se vão relacionar as hipóteses para poder dar resposta às questões de investigação elaboradas com base na revisão da literatura, assim sendo as hipóteses têm a mesma articulação e o mesmo peso.

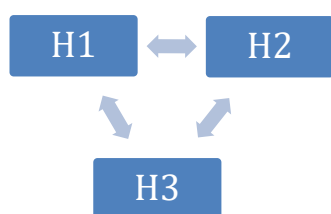


Tabela 5 – Modelo de Análise

No modelo acima apresentado, pode-se observar um esquema que representa a relação que se estabelece entre as três hipóteses verificando-se que estão relacionadas entre si.

As três hipóteses representam diferentes perspectivas de análise, em que:

H1 relaciona a implementação do SNC-AP com a transparência e comparabilidade das contas públicas;

H2 relaciona as diretivas internacionais que tem por base o SNC-AP com a sua adaptabilidade e o tempo de preparação das mesmas vs. o seu objetivo de comparabilidade e transparência;

H3 relaciona o papel do auditor interno com a credibilidade das contas, quer na sua comparabilidade quer na sua transparência.

5.3.Recolha de dados

Para analisar as duas primeiras hipóteses foi tida por base a adaptação inicial de uma Instituição do Ensino Superior (IES) e as dificuldades da sua implementação. As primeiras contas trimestrais em SNC-AP ainda foram reportadas em POCP e não foi possível efetuar uma comparação das contas, assim, para responder plenamente as duas hipóteses, foram analisadas as principais alterações no SNC-AP e o seu impacto nas demonstrações financeiras e as dificuldades sentidas na sua implementação.

Para entender o papel do auditor interno dentro de uma organização pública, o seu foco e entender todo o posicionamento na NPM, foi elaborado um questionário, que se encontra no apêndice I e aplicado entre os dias 23 de junho de 2018 e 31 de agosto de 2018. Este questionário foi desenvolvido com a finalidade de obter uma visão global sobre o foco do auditor interno dentro de uma entidade pública, e se a presença deste produz uma maior credibilidade nas contas das entidades públicas. Também visou entender o conceito de NPM e qual deve ser o seu foco. Ele tenta avaliar com a eficácia que um auditor interno pode trazer as contas públicas e ajudar nos novos mecanismos de gestão.

O questionário está dividido em três partes constituído por perguntas de escolha múltipla e uma questão aberta:

O objetivo da primeira parte é entender se o utilizador conhece o conceito de auditoria e se este sabe distinguir entre auditoria interna e externa e qual deve ser o foco do auditor interno dentro de uma organização.

A segunda parte já mais destinada a entidades públicas e a funcionários públicos, permite abordar se existe auditoria interna dentro da instituição onde exercem atividade e qual o maior risco que encontram dentro da sua organização.

A terceira parte permite abordar o conhecimento da NPM e qual deve ser o foco da mesma.

Capítulo VI Estudo de Caso

Foi realizada uma pré-abordagem – qualitativa (entrevista) com as autarquias locais, no sentido de saber se estavam a preparar a implementação do SNC-AP, quais os impactos e o que esperavam no novo normativo.

Este pré-teste foi efetuado a duas autarquias locais ainda antes de existir a prorrogação da implementação do SNC-AP para as mesmas.

Decorreu durante o período de 19 de novembro a 6 de dezembro de 2017.

Os intervenientes foram contactados através de email. Nomeadamente Entidade I: Dr. Sandro Louro – Chefe da Divisão de Contabilidade, Planeamento e Controlo de Gestão da Câmara Municipal de Braga, Entidade II: Dr.^a Paula Pereira – Técnica Superior da Câmara Municipal do Porto.

Assim, se obtiveram os seguintes resultados:

QUESTÕES	ENTIDADE I	ENTIDADE II
Se conhece ou está a par das alterações impostas pelo DL 192/2015?	Sim	Sim
Estão preparados para elas? Se sim, que preparação foi elaborada?	Sim. Foi disponibilizada a todos os colaboradores (técnicos superiores) formação ao nível das várias normas contabilísticas. De igual modo, foi estabelecido com a nossa <i>softwarehouse</i> reuniões com o objetivo de garantir a transição para o novo normativo contabilístico.	Desenvolvemos um projeto para este efeito. Pelo que o plano passa por: FASE 1 – PLANEAMENTO DO PROJETO FASE 2 – DIAGNÓSTICO SNC-AP; FASE 3 – IMPLEMENTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO SNC-AP; Conversão das contas POPAL para SNC-AP; testar a aplicação nas várias componentes: receita, tesouraria, imobilizado, existências etc. Indicadores de controlo princípio da substância sobre a forma etc. FASE 4 – MONITORIZAÇÃO DO PERÍODO EXPERIMENTAL; FASE 5 – ABERTURA SNC-AP
Já existe alguma quantificação no impacto previsto?	Não existe uma quantificação propriamente dita, no entanto, existe consciência que os principais impactos se prendem com a	Ainda não

	aplicação do princípio da substância sobre a forma.	
O que pensa da implementação da base do acréscimo?	Este princípio, para os municípios, não constitui qualquer novidade, uma vez que o POCAL já o preconizava	Já aplicávamos
Existem algumas áreas de risco já identificadas?	O Património, designadamente, no que concerne à aplicação do princípio da substância sobre a forma	Julgamos que não
Qual o impacto na elaboração orçamental?	Nenhuma. Os aspetos da previsão plurianual já estavam previstos no regime financeiro	Esperamos que as <i>softwarehouse</i> minimizem esse impacto com a integração dos dados.
Que mecanismos de controlo podem a vir a ser afetados?	Os mesmos aplicados no POCAL.	Esperamos que nenhum.
Qual o impacto do goodwill e nova categorização dos investimentos financeiros?	No caso dos Municípios julgo que o impacto não será relevante.	Ainda não temos os dados mas será de relevar uma vez que o POCAL não previa o método de equivalência patrimonial para os investimentos financeiros.
Qual o impacto do reconhecimento do rédito?	No caso dos Municípios julgo que o impacto não será relevante.	Ainda não temos dados.
O que pensa de as contas virem a ser elaboradas mais sobre princípios do que sobre regras?	A dificuldade prende-se com a maior margem para o julgamento profissional, que, na minha opinião, pode originar que perante o mesmo problema sejam assumidas, entre organismos com a mesma natureza, opções diferentes	Os princípios poderão ser mais subjetivos cabe às entidades harmonizar a informação de forma a apresentar as contas de forma fiável e verdadeira.

Foi ainda elaborado um pré-teste a uma entidade pública no Reino Unido onde se obteve as seguintes respostas:

Entidade I – Dr. Frances Nguene – Chefe de Contabilidade e Finanças da Autarquia de Londres

QUESTÕES	ENTIDADE I
Quais são os principais riscos que enfrentam mensalmente com o registo dos documentos contabilísticos?	Existe um risco de as faturas de venda não serem lançadas nos períodos corretos e então ser difícil reconhecer os pagamentos recebidos.
Vocês possuem auditor interno? Qual o seu papel e influencia que tem no benefício da vossa organização?	(Resposta muito genérica)
É o goodwill um problema no reconhecimento das vossas contas públicas?	Não existe goodwill no nosso balanço.
Qual o maior risco do reconhecimento do rédito?	No final do ano, atrasos com o processamento das faturas pode adiar o reconhecimento do proveito, contudo os acréscimos são feitos com base anual para assegurar que o proveito é todo reconhecido no final do ano.
Enfrentam alguma dificuldade pela contabilidade ser mais baseada em regras que em orientações?	Não.
Quais são as principais áreas que consideram com maior risco ao controlo interno?	(Resposta muito genérica)

Esta informação serviu para um enquadramento e entendimento das temáticas, permitindo assim a definição de um rumo de investigação que vai ser seguido no estudo de caso.

Para testar a efetividade e a melhoria que é referida no SNC-AP foi efetuada uma investigação numa IES em uma Escola de Referência.

Para tal, foram analisadas as medidas implementadas e dificuldades sentidas para a elaboração das contas do primeiro trimestre⁵, tendo em vista a implementação e as diretivas do SNC-AP, tentando entender se se está a cumprir com todas as normas emitidas pelo SNC-AP adaptadas às entidades públicas, com especial destaque para a Norma da Contabilidade de Gestão.

O disposto da Norma 27 – Contabilidade de Gestão, refere que as atividades podem ser classificadas em atividades principais e auxiliares.

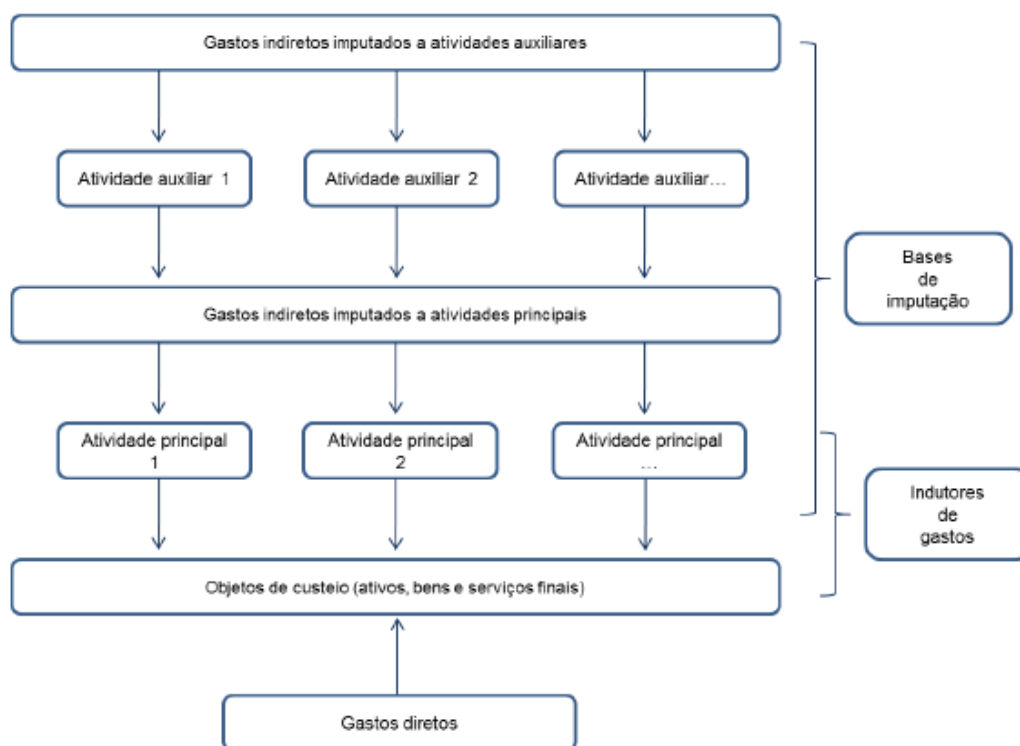


Tabela 6 –Matriz ABC - fonte NPC 27

Nas atividades auxiliares são consideradas as seguintes áreas:

- Administração e Direção
- Serviços administrativos e financeiros
- Recursos humanos

⁵ As contas do primeiro trimestre foram publicadas ainda em POCP devido as dificuldades sentidas. As contas trimestrais apenas foram fechadas em julho de 2018, pelo que alguns problemas de implementação só foram resolvidos mais tarde tendo a Escola e o IES trabalhado nos primeiros meses com fragilidades nos registos das operações em SNC-AP.

- Gestão académica
- Apoio técnico

Nas atividades principais são consideradas as seguintes áreas:

- Ensino
- Investigação
- Apoio aos utentes
- Prestação de serviços à comunidade
- Produção para a própria entidade
- Outras atividades

Tal como consta na NPC 27:

Atividades auxiliares	Indutor	Custo final
<ul style="list-style-type: none"> • Administração e Direção • Serviços administrativos e financeiros • Recursos humanos • Gestão académica • Apoio técnico (informática, manutenção, vigilância, etc.) • Outras atividades 	Horas, trabalhadores	Custo por atividade auxiliar

Atividades principais	Indutor	Custo final
Ensino	Horas de lecionação	Custo por curso Custo por aluno Custo por turma Custo por unidade curricular
Investigação	Horas de investigação Centro de investigação Projeto de investigação	Custo por projeto Custo por centro de investigação Custo hora
Apoio aos utentes	Refeições camas Horas de atendimento	Custo por refeição Custo por quarto (residências) Custo por cada serviço interno
Prestação de serviços à comunidade	Horas de trabalho	Custo por cada serviço externo, por cada contrato, encomenda,...
Produção para a própria entidade	Tempo de resposta a solicitações	Custo por cada serviço
Outras atividades	Horas de reuniões	Custo por hora
...

Tabela 7 – Fonte NPC 27

No IES, e, por conseguinte, na Escola de Referência, foi adotada a seguinte estrutura:

- os serviços de Tesouraria, Contabilidade, Recursos Humanos e Gestão Académica devem ser enquadrados no centro de custo 010201 – Serviços Administrativos e Financeiros;
- os serviços de Informática, Manutenção, Vigilância, etc devem ser enquadrados no centro de custo 010202 – Serviços Técnicos;

01 Atividades Auxiliares

0100 Gastos Gerais das Atividades Auxiliares

0101 Atividades de Administração e Direção

010100 Gastos Gerais de Administração e Direção

010101 Administração SP

010102 Administração Unidades Orgânicas

0102 Atividades e Serviços de Apoio

010200 Gastos Gerais de Atividades e Serviços de Apoio

010201 Serviços Administrativos e Financeiros

010202 Serviços Técnicos

A Escola foi-se deparando com algumas dificuldades, normais como salienta o Tribunal de Contas, (2016) em que refere que é necessário um horizonte temporal de dois a três anos para começar a produzir informação fiável.

Assim conseguiu-se reportar a seguinte informação:

Foram detetadas dificuldades na atribuição dos centros de custo, assim como qual o enquadramento a ter em conta em diversas atividades.

As integrações com os vencimentos não estão ainda parametrizadas para refletir o real custo por curso, como assim se queria e exigia.

A receita ainda não se encontrava totalmente integrada numa fase inicial, sendo usado os saldos transitados para cobrir as contas. Entretanto este tópico ficou resolvido até a publicação das contas trimestrais.

Existem ainda alguns erros com o software utilizado, até a data da publicação das contas trimestrais de 2018.

Foram detetadas falhas no sistema de controlo interno na medida em que uma mudança estrutural fez abalar e atrasar todo o sistema de implementação do SNC-AP. A elaboração dos planos de implementação estava totalmente dependente de uma pessoa, não estando o IES preparado para lidar com esta situação.

Existem problemas com as imputações dos centros de custo ao nível dos vencimentos porque não existe a possibilidade de imputar por curso, assim existem desvios nos orçamentos devidos a esta falha de imputação.

A Escola de Referência usa um nível de detalhe nos Centros de Responsabilidade ao 2º nível quando o IES usa ao 3º nível, pelo que o orçamento da Escola de Referência apresenta menor detalhe ao nível dos serviços/cursos resultando numa menor necessidade de alterações orçamentais.

A partir do ano de 2018 já se pode registar o cabimento com a conta 2722 - Acréscimos de gastos na parte correspondente ao valor registado na especialização de 2019, regularizando assim o saldo desta conta.

Com recurso à base de dados da Unileo, (2018) de junho de 2018 as entidades que não têm definido o plano de contas no âmbito do SNC-AP, ou ainda não elaboram o mapeamento das transações e outros acontecimentos com relevância contabilística identificam o setor da educação como o mais relevante.

Ministério	Plano de Contas "N"	Mapeamento "N"
Educação	68	184
EGE	3	4
MA	1	
MAFDR	3	10
MAI	1	5
MC	1	3
MCTES		27
MDN	11	1
MEconomia	1	3
MF	8	4
MJ	9	5
MMar	2	1
MNE	3	
MPI		5
MS	2	29
MTSSS	8	11
PCM		3
RAA	10	59
RAM	31	10
SS	2	
Total	164	364

Tabela 8 – Fonte UNILEO, 2018

A educação surge com o número mais elevado e segundo o Tribunal de Contas, (2018) as entidades coordenadoras apresentam escassez de recursos humanos qualificados nas entidades e na própria estrutura de coordenação que têm vindo a colocar em causa a transição.

6.1. Discussão de Resultados

- Hipótese 1

Nesta hipótese relaciona-se a implementação do SNC-AP com a transparência e comparabilidade das contas públicas.

Os resultados são inconclusivos dado as dificuldades que se tem sentido na implementação do SNC-AP devido a existir ainda uma grande quantidade de entidades que ainda não estão a reportar no novo normativo.

Assim a comparabilidade das contas não se consegue avaliar.

Dado às dificuldades encontradas na Escola de Referência, com a de imputação de custos nos centros corretos não se consegue verificar que as contas apresentam a transparência e rigor que se pretendia.

O modelo está bem desenhado, logo os testes ao desenho do SNC-AP estão corretos e revelam a transparência que o SNC-AP exige, contudo quando se vai efetuar testes substantivos aos mesmos verifica-se o problema da imputação de custos aos seus centros respetivos.

Diz o Tribunal de Contas, (2018) que a implementação do SNC-AP, após o adiamento de um ano, foi definida para 01/01/2018. Porém, neste ano, para além de terem sido excecionadas da sua aplicação as entidades da Administração Local e Segurança Social, ainda não transitaram todas as entidades a que é aplicável e algumas não se consideram abrangidas.

Não foi produzido um relatório de progresso quanto à transição para o SNC-AP, essencial para a monitorização da implementação. Os sistemas de contabilidade locais e centrais não estão ainda plenamente adaptados. A implementação integral do SNC-AP poderá estar comprometida caso não se desenvolvam soluções setoriais específicas.

No âmbito da Entidade Contabilística Estado (ECE), foram elaboradas as primeiras versões dos manuais de contabilidade e relato e de consolidação bem como o regulamento da ECE, o plano estratégico para o balanço de abertura e o balanço inicial piloto. Não obstante os avanços verificados, falta concretizar etapas essenciais para assegurar a implementação da ECE, nos termos da LEO, como:

- A calendarização integral do processo de implementação;
- A conclusão dos processos de identificação das entidades agentes do Estado relevantes para a ECE;
- As operações contabilísticas a reconhecer; e
- Os sistemas e circuitos de informação para o controlo e contabilização das operações.

Agravaram-se os atrasos na execução dos projetos do Plano de Implementação da LEO. A atualização deste Plano é fundamental para reduzir o risco de incumprimentos consecutivos e credibilizar o exigente processo de implementação.

- Hipótese 2

Nesta hipótese relacionam-se as diretivas internacionais que têm por base o SNC-AP com a sua adaptabilidade e o tempo de preparação das mesmas vs. o seu objetivo de comparabilidade e transparência.

As IPSAS são elaboradas pelo IPSASB em base de acréscimo, convergem com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) emitidas pelo IASB, sendo adaptadas ao contexto de setor público sempre que apropriado. Ao empreender este processo, o IPSASB pretende, sempre que possível, manter o tratamento contabilístico e o texto original das IFRS, a menos que haja um aspeto significativo do setor público que dê lugar a um afastamento. Estas normas tratam de aspetos de relato do setor público que não são exaustivamente tratados nas IFRS existentes ou relativamente aos quais não tenham sido desenvolvidas IFRS pelo IASB.

No relatório da Comissão Europeia, (2013) é mencionado que a existência e a qualidade de dados, comparáveis e coerentes, segundo o princípio da contabilidade de acréscimo, ao nível microeconómico, são condições prévias para garantir a elevada qualidade dos dados relativos ao défice e à dívida apurados numa base de acréscimo e ao nível macroeconómico. Ainda, reconhece-se que a microcontabilidade do setor público nos Estados-Membros tem muitas variantes, sendo difícil estabelecer comparações, tanto dentro dos Estados-Membros como entre eles.

No quadro seguinte comparam-se os objetivos fixados na legislação nacional para a apresentação da Conta Geral Estado (CGE) de acordo com o SNC-AP com a experiência de outros países da União Europeia. O Reino Unido foi escolhido por apresentar uma forte tradição na apresentação de contas na base do acréscimo e prestar contas consolidadas para todo o setor público. França e Espanha representam países com matriz legal semelhante ao enquadramento português. A Áustria e a República Checa foram selecionadas por apresentarem dimensão populacional próxima de Portugal e usarem também a base do acréscimo.

Aspetos comparados	Portugal (previsão legal)	Reino Unido	França	Espanha	Áustria	República Checa
População (em milhões)	10,4	64,9	66,4	46,4	8,6	10,5
Normativo internacional de referência	IPSAS	IFRS	IPSAS/IFRS	IPSAS	IPSAS	IPSAS
Universo abrangido	Administração central e segurança social ^(a)	Setor público alargado (exclui entidades "menores")	Serviços integrados (SFA constam como participações financeiras do Estado)	Administração central e segurança social (incluindo entidades controladas)	Administração central e estadual	Serviços integrados
Demonstrações previsionais	Base caixa Base acréscimo	Base caixa (para a administração central) Base acréscimo	Base caixa	Base caixa	Base caixa Base acréscimo	Base caixa Base acréscimo
Prestação de contas gerais	Base caixa Base acréscimo	Base acréscimo	Base caixa Base acréscimo	Base acréscimo	Base acréscimo	Base caixa Base acréscimo
Horizonte temporal de implementação ^(b)	4 anos Legislação publicada em 2015 – primeira conta prevista para 2019	10 anos Legislação publicada em 2000 – primeira conta 2009/10	5 anos Legislação publicada em 2001 – primeira conta 2006	4 anos Legislação publicada em 2010 – primeira conta 2014 ^(c)	5 anos	6 anos Iniciado em 2010 – prevista primeira conta para 2016

(a) Subsistem dúvidas se, para efeitos da CGE, o perímetro das demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas é o mesmo, circunscrito às entidades da administração central e segurança social (incluindo as entidades reclassificadas) ou se, nas demonstrações financeiras, também deve abranger as entidades controladas pelas entidades públicas incluídas no perímetro orçamental.

(b) O prazo indicado refere-se à adaptação à base acréscimo, tendo por modelo normativos internacionais de contabilidade.

(c) Em 2010 foi publicada legislação em linha com as IPSAS, no entanto, a CGE de Espanha já apresentava contas em base acréscimo para a administração central (consolidada desde o exercício de 2007), para o setor empresarial central e o setor fundacional central.

Fonte: Moretti, Delphine (2016), "Accrual practices and reform experiences in OECD countries Results of the 2016, OECD Accruals Survey", OECD Journal on Budgeting, Vol. 16/1.

Informação complementar.

Tabela 9 – Caracterização genérica da preparação e prestação de contas gerais em base acréscimo

A base internacional de referência do normativo português são as IPSAS, em linha com o verificado na maioria dos países em comparação (a exceção é o Reino Unido, que se baseia essencialmente nas IFRS). Os universos abrangidos pelas contas gerais podem abranger apenas os serviços integrados (França), incluir também as entidades controladas pela administração central (Espanha) ou, ainda, a administração local e respetivas controladas (Reino Unido). Quanto às demonstrações previsionais e de prestação de contas, em Portugal está prevista a sua apresentação simultaneamente em base caixa e base acréscimo, situação só idêntica à da República Checa.

O horizonte temporal de implementação não se refere ao processo global de transição de uma contabilidade de base caixa para acréscimo, mas sim à última reforma da contabilidade pública que ocorreu nos países identificados. Por exemplo, no caso português, este processo de transição teve início em 1992 (para SFA, aplicando o plano de contas empresarial) e em 1997 (com o POCP, a aplicar também por serviços com autonomia administrativa), pelo que o novo processo, que se iniciou em 2015, representa uma alteração entre dois sistemas de contabilidade em base acréscimo. Apesar de previstas na LEO, então em vigor, não foram apresentadas na CGE demonstrações financeiras consolidadas dos subsectores da administração central. Verifica-se que a legislação portuguesa fixou um prazo ambicioso, igual ao do processo de transição ocorrido em Espanha, abrangendo um universo semelhante. Menciona o Tribunal de Contas, (2016) que no caso espanhol, eram já elaboradas contas do Estado em base acréscimo e existia experiência prévia na produção desta informação agregada e consolidada desde 2007.

A CNC (2016) vem dizer que a não obrigatoriedade de reexpressar as contas em SNC-AP implica a perda de comparabilidade entre 2016 e 2017, sendo retomada em 2019, e que numa análise de custo benefício tendo em conta os requisitos das NCP importaria custos adicionais aos benefícios a obter.

- Hipótese 3

Nesta hipótese relaciona-se o papel do auditor interno com a credibilidade das contas, quer na sua comparabilidade quer na sua transparência.

Foram efetuados 108 inquéritos válidos adquirindo uma amostra de 2.08% de uma população de 5191 entidades⁶.

O questionário elaborado encontra-se no Apêndice I.

⁶ Dados UNILEO, (2018) no seu relatório de 19 de julho de 2018 de Monitorização e Controlo da Transição para o SNC-AP

A amostra é constituída maioritariamente por elementos do sexo masculino:

		Género			
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Masculino	61	56,5	56,5	56,5
	Feminino	47	43,5	43,5	100,0
	Total	108	100,0	100,0	

Tabela 10 - Género

e por população compreendida maioritariamente por uma facha etária entre os 25 e os 35 anos:

		Idade			
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Menos de 25 anos	4	3,7	3,7	3,7
	25-35 anos	37	34,3	34,3	38,0
	36-45 anos	19	17,6	17,6	55,6
	46-55 anos	33	30,6	30,6	86,1
	Mais de 55 anos	15	13,9	13,9	100,0
	Total	108	100,0	100,0	

Tabela 11 - Idade

e com o grau académico de licenciatura:

		Grau Académico			
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Até ao 12º ano	4	3,7	3,7	3,7
	Bacharelato	3	2,8	2,8	6,5
	Licenciatura	79	73,1	73,1	79,6
	Mestrado	22	20,4	20,4	100,0
	Total	108	100,0	100,0	

Tabela 12 - Grau Académico

Foram efetuadas três perguntas de despiste para análise de resultados:

A primeira relacionada sobre o conceito de auditoria, onde 106 inquiridos responderam que sim:

Conhece o conceito de auditoria?

		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Não	2	1,9	1,9	1,9
	Sim	106	98,1	98,1	100,0
	Total	108	100,0	100,0	

Tabela 13 – Conceito de auditoria

Se tinha vínculo laboral com a função pública, onde 95 inquiridos responderam que sim:

É uma entidade pública, ou trabalha para uma entidade pública?

		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Não	11	10,2	10,4	10,4
	Sim	95	88,0	89,6	100,0
	Total	106	98,1	100,0	
Omisso	Sistema	2	1,9		
Total		108	100,0		

Tabela 14 – Vínculo com a função pública

E a última pergunta de despiste era se tinha conhecimento do conceito de Nova Gestão Pública, onde 85 dos inquiridos responderam que sim:

Conhece o conceito de Nova Gestão Pública?

		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Não	10	9,3	10,5	10,5
	Sim	85	78,7	89,5	100,0
	Total	95	88,0	100,0	
Omisso	Sistema	13	12,0		
Total		108	100,0		

Tabela 15 – Conceito de NPM

Com as respostas obtidas sobre a NPM, extrapolou-se para a população para entender se a população esta consciente da NPM, onde se obteve o seguinte resultado:

Estatísticas de uma amostra

		Estatística	Viés	Erro Padrão	Bootstrap ^b	
					Intervalo de Confiança 95%	
					Inferior	Superior
Conhece o conceito de Nova Gestão Pública?	N	95				
	Média	,89	,00	,03	,83	,95
	Desvio Padrão	,309	-,004	,042	,224	,376
	Erro Padrão da Média	,032				

b. A menos que indicado de outra maneira, os resultados da bootstrap são baseados em 5191 amostras bootstrap

Tabela 16 – Extrapolação para a população sobre NPM

Com os dados da amostra é possível afirmar que com 95% de confiança que a população que trabalha dentro de sector público está sensibilizada para o contexto da NPM.

Foi questionado a amostra qual devia ser o principal papel do auditor interno, onde 42,6% respondeu que devia ser o apoio à gestão.

Qual acha que deve ser o papel principal do auditor interno?

		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Combate a fraude	12	11,1	11,3	11,3
	Apoio a gestão	46	42,6	43,4	54,7
	Melhoria de processos	16	14,8	15,1	69,8
	Controlo interno	32	29,6	30,2	100,0
	Total	106	98,1	100,0	
Omisso	Sistema	2	1,9		
Total		108	100,0		

Tabela 17 – Papel principal do Auditor Interno

Foi questionado se a existência de auditor interno dentro de uma entidade pública transmitia transparência as contas da mesma, onde 87 dos inquiridos respondeu que sim.

A existência de auditoria interna dentro de uma entidade pública acha que transmite transparências as contas da mesma?

		Frequência	Porcentagem	Porcentagem válida	Porcentagem cumulativa
Válido	Não	19	17,6	17,9	17,9
	Sim	87	80,6	82,1	100,0
	Total	106	98,1	100,0	
Omisso	Sistema	2	1,9		
Total		108	100,0		

Tabela 18 – Transparência do AI as contas públicas

Foi correlacionado o facto de os inquiridos na sua maioria, 64,8%⁷, acharem que não existe muitas entidades públicas com auditor interno com a transparência que acham que as contas apresentam, para avaliar se a sua opinião podia ser condicionada. Pela correlação de Pearson, onde o resultado apresentado é de 0,075⁸ indica que é baixa a correlação entre estas duas variáveis (ver apêndice III).

Foi também correlacionado o facto de o AI transmitir transparência as contas com a gestão do dinheiro público, onde o resultado apresentado é de 0,354⁸ que indica que existe uma relação moderada entre as duas variáveis (ver apêndice IV), pode-se concluir então que a existência de um auditor interno para a amostra inquirida transmite transparência as contas e uma melhor gestão dos dinheiros públicos e transpondo para a população (ver apêndice IV) com 95% de confiança o limite superior indica que essa mesma correlação é elevada com 0,594⁸ na correlação de Pearson.

Dentro dos funcionários/entidades públicas 48 dos inquiridos respondeu que a sua entidade possui departamento de Auditoria interna:

A sua entidade pública possui departamento de auditoria interna?

		Frequência	Porcentagem	Porcentagem válida	Porcentagem cumulativa
Válido	Não	47	43,5	49,5	49,5
	Sim	48	44,4	50,5	100,0
	Total	95	88,0	100,0	
Omisso	Sistema	13	12,0		
Total		108	100,0		

Tabela 19 – Existência de departamento de Auditoria Interna dentro das entidades públicas

⁷ Ver apêndice II

⁸ Magnitude de associações entre as variáveis de acordo com Cohen et al., (1983)

O que transpando para a população com um intervalo de confiança (IC) de 95% temos que entre (0,40;0,61) das entidades públicas possuem departamento de auditoria interna.

Estatísticas de uma amostra

		Estatística	Viés	Erro Padrão	Bootstrap ^a	
					Inferior	Superior
A sua entidade pública possui departamento de auditoria interna?	N	95				
	Média	,51	,00	,05	,40	,61
	Desvio Padrão	,503	-,003	,004	,488	,503
	Erro Padrão da Média	,052				

a. A menos que indicado de outra maneira, os resultados da bootstrap são baseados em 5191 amostras bootstrap

Tabela 20 – IC para a média da existência de departamento de auditoria interna

Pretendeu-se também avaliar a maior área de risco para os inquiridos dentro da sua organização pública onde se conclui que o maior fator de risco é os fornecedores com cerca de 25%.

Qual acha que é a área de maior risco para a auditoria interna dentro da sua organização?

		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Fornecedores	27	25,0	28,4	28,4
	Clientes	2	1,9	2,1	30,5
	Stocks	12	11,1	12,6	43,2
	Pessoal	14	13,0	14,7	57,9
	Programas Europeus de Fundos	9	8,3	9,5	67,4
	Risco Corporate	13	12,0	13,7	81,1
	Monitorização de despesas	9	8,3	9,5	90,5
	Ofertas a membros do governo	6	5,6	6,3	96,8
	Outras	3	2,8	3,2	100,0
	Total	95	88,0	100,0	
Omisso	Sistema	13	12,0		
Total		108	100,0		

Tabela 21 – Maior Risco dentro da organização

Qual a área de risco em sua opinião?

	Frequência	Porcentagem	Porcentagem válida	Porcentagem cumulativa
Válido	105	97,2	97,2	97,2
Contratação pública	1	,9	,9	98,1
Corrupção	1	,9	,9	99,1
Diversas	1	,9	,9	100,0
Total	108	100,0	100,0	

Tabela 22 – Outros Riscos identificados

Tratando agora a informação relacionada com a NPM tentou entender-se se esta era aplicada na entidade pública, ao qual 44 dos inquiridos responderam que sim (apêndice V), questionando se o AI tem um papel fundamental na NPM 74,1% dos inquiridos responderam que sim (apêndice VI), se se relacionar estas duas variáveis obtemos uma correlação de Pearson baixa 0,159⁸ que indica que para os inquiridos não é necessário existir um AI para a aplicabilidade do contexto da NPM (apêndice VII).

Por fim foi questionado qual deveria ser o foco da NPM, onde 42,6% dos inquiridos respondeu a tentativa de reduzir os gastos público:

Qual acha que deve ser o principal foco dentro do contexto da Nova Gestão Pública?

	Frequência	Porcentagem	Porcentagem válida	Porcentagem cumulativa
Válido Tentativa de reduzir os gastos públicos	46	42,6	54,1	54,1
Mudança para a privatização ou quase privatização de organismos fora das entidades públicas	8	7,4	9,4	63,5
Desenvolvimento de processos automáticos (tecnologia, produção e distribuição de serviços)	12	11,1	14,1	77,6
Envolvimento mais internacional e cada vez mais focado em questões gerais de gestão pública	19	17,6	22,4	100,0
Total	85	78,7	100,0	
Omisso Sistema	23	21,3		
Total	108	100,0		

Tabela 23 – Contexto da NPM

Assim, para a validade da terceira hipótese pode-se dizer que para a amostra recolhida o auditor interno é importante para a transparência das contas públicas e dos dinheiros públicos, não sendo tão fundamental na aplicação e do contexto do Novo Modelo de Gestão Pública.

Conclusões

Na introdução deste trabalho foi abordado que o objetivo era analisar o valor acrescido do SNC-AP e o papel do Auditor Interno no processo de melhoria a gestão pública.

Foi abordado o porque da mudança para o SNC-AP, que se chegou a conclusão que foi devido a inconsistência apresentada entre as contas públicas e a comparação não ser possível. Também abordou-se as suas vantagens como por exemplo um crescente foco na contabilidade de gestão e na ECE e da EC que suporta o SNC-AP. Foi feita uma breve revisão da Literatura a nível internacional com especial foco no UK, as melhorias que trouxe e os planos para o futuro. Por fim foi abordado o papel do Auditor Interno, como este se pode enquadrar dentro da Administração Pública e também ele trazer maior credibilidade as contas públicas, qual deve ser o seu foco e o seu lugar na NPM.

Por consequente, foi efetuada uma revisão a literatura onde foram contempladas questões de investigação com relevância nos seguintes temas:

- A transparência relacionada com o SNC-AP;
- A aplicação de normas internacionais e as realidades das entidades públicas e se a morosidade do processo justifica face à comparabilidade e transparência das contas públicas;
- Em matéria do papel do auditor interno para o Novo Modelo de Gestão Pública.

Do estudo empírico realizado que consistiu em entrevista, abordagem por comparação com exemplos internacionais e questionário foram retiradas as seguintes conclusões:

HIPÓTESES DE ANÁLISE	CONCLUSÕES
H1 - O SNC-AP vai trazer uma maior transparência e comparabilidade as contas públicas.	Neste momento e tendo em conta as dificuldades sentidas na implementação do SNC-AP e até a falta de reporte no mesmo, pode-se dizer que é inconclusiva esta análise.
H2 - As IFRS foram pensadas para a contabilidade pública, tendo em conta todo o dispêndio na sua preparação.	As IFRS não foram pensadas para a contabilidade pública. Apesar de existirem IPSAS específicas para organismos públicos, estas derivam das IFRS o que faz com que algumas normas ou termos técnicos não estejam enquadradas com o compendio público. O dispêndio na sua preparação irá trazer uma mais valia, quando se pensa na comparabilidade e no rigor que vai trazer as entidades públicas.

H3 - O auditor interno traz mais credibilidade as contas públicas, controlando mais o seu risco.	O auditor interno traz efetivamente mais credibilidade as contas públicas, é útil para controlar diversos riscos e assim trazendo mais rigor quer a nível financeiro quer a nível processual.
---	---

- O processo de implementação do SNC-AP tem sido bastante moroso; muitas entidades ainda não reportaram contas em SNC-AP: estão a ser sentidas dificuldades de implementação, muito por falta de formação e de preparação atempada. Os atrasos que se têm vindo a sentir na implementação comprometem a função do normativo;
- As IPSAS embora seguindo o padrão das IFRS e muitas vezes o seu texto, são sempre alteradas ou modificadas tendo por base as realidades do setor público. Pode-se dizer que elas são pensadas tendo em conta as realidades públicas, segundo o princípio do acréscimo. Ao nível microeconómico e macroeconómico é condição prévia para garantir a elevada qualidade dos dados relativos ao défice e à dívida apurados numa base de acréscimo;
- Ainda existem muitas entidades públicas sem departamento de auditoria interna, embora este seja importante para a transparência e rigor das contas públicas. Pela análise efetuada o auditor interno não assume um papel tão relevante no conceito da NPM, sendo mais importante no aspeto financeiro.

Limitações ao estudo

Foram encontradas limitações a este estudo essencialmente por falta de entidades a publicar contas em SNC-AP, (a principal ideia seria pegar nas contas do Agrupamento de Escolas do Ensino Superior em SNC-AP trimestrais e fazer uma comparação com as contas de uma mesma entidade do UK. Provar a comparabilidade de contas, assim como a analisar como se comportavam as contas tendo em vista a base por acréscimo e a ECE).

Relativamente a parte do Auditor Interno, não se conseguir fazer uma análise do seu posicionamento em entidades públicas nem auferir da sua relevância.

Sugestões para investigação futura

Como possível extensão para este estudo, uma análise as contas públicas em SNC-AP e a comparabilidade da mesma seria uma mais valia, para entender se de facto o SNC-AP esta a cumprir com os requisitos propostos na sua criação.

Em relação a NPM, deve ser feita uma nova abordagem, com um novo estudo empírico, para entender se cada vez mais se esta a caminhar para o NPM, traduzindo ainda cada vez o papel do Auditor Interno na credibilidade e transparência das contas públicas.

Referências Bibliográficas

- Aguiar, D. (2014). Atuação dos auditores nas entidades públicas - o estudo de caso nos Municípios. (U. C. Portuguesa, Ed.)
- Alves, J. (2015). *Princípios e prática da auditoria e revisão de contas*. Edições Sílabo, lda.
- Alves, M. (2016). O Profissional da Contabilidade Pública "Contabilista Público Certificado". *I Congresso Internacional de Contabilidade Pública*.
- Armindo, J. (2006). Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública. *Revista de Estudos Politécnicos*, III(5 e 6), 201-225.
- Ball, R., Robin, R., & Wu, S. (2003). Incentives versus standards: properties of accounting income in four East Asian countries. *Journal of Accounting and Economics*, 36(1-3), 235-270.
- Biondi, Y. (2016). The HM 'Tresure's Island': The Application of Accruals-based Accounting Standards in the UK Government. *Accounting in Europe*, 13(I), 81-102. Obtido em 27 de março de 2018, de <http://dx.doi.org/10.1080/17449480.2016.1142096>
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (1992). Changes in the Public Sector: A Review of Recent "Alternative" Accounting Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2). Obtido em 27 de novembro de 2017, de <https://doi.org/10.1108/09513579210011835>
- Carvalho, A., & Carreira, J. (2015). Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das autarquias locais. *Revista Universo Contábil*, 11(4), 184-205.
- Cohen, P., West, S., & Aiken, L. (1976). Applied Multiple Regression/Correlation Analysis for the Behavioral Sciences. *British Journal of Psychology*, 67(3), p. 452.
- Comissão de Normalização Contabilística. (2016). Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).

- Comissão Europeia. (2013). *Relatório da Comissão Europeia ao Conselho e ao Parlamento Europeu relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-Membros*.
- Comunicado do Conselho de Ministros. (17 de novembro de 2016). Obtido em 6 de novembro de 2017, de <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc21/governo/comunicado-de-conselho-de-ministros?i=84>
- Costa, A., Pereira, J., & Blanco, S. (2006). Auditoria do setor público no contexto da nova gestão pública. *Tékhnē - Revista de Estudos Politécnicos*, III(5-6).
- Desenvolvimento, I. P. (2013). *Glossário da Auditoria*. Gabinete de Avaliação e Auditoria Camões, Instituto da Cooperação e da Língua Ministério dos Negócios Estrangeiros.
- Doane, T. (1 de abril de 2016). Public Sector Innovation. *Internal Auditor*, 68. Obtido em 20 de agosto de 2018, de <https://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=3&sid=87274741-d863-447b-8752-1664c396c1f2%40sessionmgr4007>
- Ernst & Young. (2012). *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*. Obtido em 27 de março de 2018, de <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd>
- Hay, D., & Cordery, C. (2017). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40, pp. 1-15. Obtido em 10 de janeiro de 2018, de <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001>
- Heald, D. (2003). The Global Revolution in Government Accounting, Public Money and Management. *Public Money & Management*, 23(1), 11-12.
- Hood, C. (2007). A Public Management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3-19.
- Humphrey, P. (1993). Accountability and Accountable Management in the UK Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(3).

- IPSASB. (2018). Obtido em 11 de fevereiro de 2018, de <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>
- Jerome, K., & Miller, M. (1986). *Qualitative Research Methods Series*. SAGE Publications Inc.
- Likierman, A. (1994). Management Accounting in UK Central Government - some research issues. *Financial Accountability & Management*, 10(2), 93-115.
- Marques, M. (2014). Auditoria Interna no sector público como instrumento de prevenção dos riscos de corrupção na administração pública em Portugal.
- Marques, M., & Almeida, J. (2004). A Auditoria no Sector Público: Um instrumento para a melhoria da gestão pública. *Revista Contabilidade e Finanças*, 15(35).
- Miller, P., & Scapens, R. (1993). Accountability and Accountable Management in the UK. *Accounting, Auditing & Accountability Journ*, 6(3). Obtido em 13 de novembro de 2017, de <https://doi.org/10.1108/09513579310042542>
- Ministério das Finanças. (11 de setembro de 2015). Decreto-Lei n.º 192/2015. *Diário da República*.
- Monteiro, A. (2016). Os Desafios do SNC-AP. *Revisores e Auditores*.
- Power, M. (1997). *The audit society: rituals of verification*. Oxford University Press.
- Proeller, I., & Schedler, K. (2014). *New Public Management*. Verlag Paul Haupt.
- PWC. (Agosto de 2014). Obtido em 10 de fevereiro de 2018, de <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/EPSAS-study-final-PwC-report.pdf>
- Serralheiro, A. (2017). *Conceitos da Contabilidade Orçamental*. UNILEO.
- Teixeira, A. (2015). A Contabilidade de Gestão no SNC-AP, uma proposta de implementação. *OCC*.
- The Institute of Internal Auditors. (2012). *The Role of Auditing in Public Sector Governance*.

Tribunal de Contas. (2016). Relatório de Auditoria n.º 13/2016, 2.ª S. Processo n.º 27/2016 - AUDIT.

Tribunal de Contas. (2018). *Auditoria à Implementação do SNC-AP e da ECE. Relatório Intercalar V.*

Unileo. (2018). *Monitorização e Controlo da Transição para o SNC-AP*. Obtido em 20 de agosto de 2018, de https://www.unileo.gov.pt/images/noticias/26_Decima_Primeira_Reuniao_Comissao_Acompanhamento/Monitoriza%C3%A7%C3%A3o_SNC-AP-19.07.pdf

Viana, Luís. (Outubro de 2017). O Contexto e Objetivos da Reforma da Contabilidade. *UNILEO*.

Wall, A., & Connolly, C. (2012). Implementing IFRSs in the public sector: caveats from a case in the UK. Obtido de <https://doi.org/10.1080/09540962.2012.643064>

Zárate, F. (2001). *La gestión de riesgos: un enfoque práctico*. Partida Doble.

Anexos

Anexo 1 – Circular para as Autarquias Locais



Assunto: Entrada em vigor do SNC-AP

Exmo.(a) Senhor(a) Presidente

Por vicissitudes várias, e de forma concertada com o Ministério das Finanças, através do Secretário de Estado do Orçamento, foi decidido prorrogar por um ano o prazo estabelecido no artigo 18.º do Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro. Assim, o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) entra em vigor a 1 de janeiro de 2019 para o subsetor da administração local.

Esta prorrogação será consagrada, com efeitos retroativos a 1 de janeiro de 2018, no Decreto-Lei que irá estabelecer as disposições necessárias à Execução do Orçamento do Estado para 2018.

28 de dezembro de 2017.

O Secretário de Estado das Autarquias Locais, *Carlos Manuel Soares Miguel*.

Apêndices

Apêndice I - Inquérito formulado no âmbito no estudo de Auditoria Interna nas Instituições Públicas.

1. Conhece o conceito de auditoria?
 - a. Sim
 - b. Não
2. Sabe identificar o papel do auditor interno vs. o auditor externo?
 - a. Sim
 - b. Não
3. Qual acha que deve ser o papel principal do auditor interno?
 - a. Combate a fraude
 - b. Apoio a gestão
 - c. Melhoria de processos
 - d. Controlo interno
 - e. Apoio apenas para o auditor externo
4. Acha que existe muitas entidades públicas com auditor interno?
 - a. Sim
 - b. Não
5. A existência de auditoria interna dentro de uma entidade pública acha que transmite transparências as contas da mesma?
 - a. Sim
 - b. Não
6. Acha que pode existir uma melhor gestão dos dinheiros públicos com um departamento de auditoria interna dentro das entidades públicas?
 - a. Sim
 - b. Não
7. É uma entidade pública, ou trabalha para uma entidade pública?
 - a. Sim
 - b. Não
8. A sua entidade pública possui departamento de auditoria interna?
 - a. Sim
 - b. Não
9. Qual acha que é a área de maior risco para a auditoria interna dentro da sua organização?
 - a. Fornecedores
 - b. Clientes
 - c. Stocks
 - d. Pessoal
 - e. Programas Europeus de Fundos
 - f. Risco *Corporate*
 - g. Monitorização de despesas
 - h. Ofertas a membros do governo
 - i. Outra
10. Conhece o conceito de Nova Gestão Pública?
 - a. Sim
 - b. Não

11. Acha que é aplicado na sua entidade?
 - a. Sim
 - b. Não
12. Acha que o auditor interno tem um papel fundamental no contexto da nova Gestão Pública?
 - a. Sim
 - b. Não
13. Qual acha que deve ser o principal foco dentro do contexto da Nova Gestão Pública?
 - a. Tentativa de reduzir os gastos públicos
 - b. Mudança para a privatização ou quase privatização de organismos fora das entidades públicas
 - c. Desenvolvimento de processos automáticos (tecnologia, produção e distribuição de serviços)
 - d. Envolvimento mais internacional e cada vez mais focado em questões gerais de gestão pública
14. Género
 - a. Masculino
 - b. Feminino
15. Idade
 - a. Menos de 25 anos
 - b. 25-35 anos
 - c. 36-45 anos
 - d. 46-55 anos
 - e. Mais de 55 anos
16. Grau Académico
 - a. Até ao 12º ano
 - b. Bacharelato
 - c. Licenciatura
 - d. Mestrado
 - e. Doutoramento

Apêndice II

Acha que existe muitas entidades públicas com auditor interno?

		Frequência	Porcentagem	Porcentagem válida	Porcentagem cumulativa
Válido	Não	70	64,8	66,0	66,0
	Sim	36	33,3	34,0	100,0
	Total	106	98,1	100,0	
Omisso	Sistema	2	1,9		
Total		108	100,0		

Tabela 24 – Existência de AI

Apêndice III

Correlações

		4. Acha que existe muitas entidades públicas com auditor interno?	5. A existência de auditoria interna dentro de uma entidade pública acha que transmite transparências as contas da mesma?		
Acha que existe muitas entidades públicas com auditor interno?	Correlação de Pearson	1	,075		
	Sig. (bilateral)		,442		
	N	106	106		
	Bootstrap ^a	Viés	0	,001	
		Erro Padrão	0	,092	
		Intervalo de	Inferior	1	-,111
		Confiança 95%	Superior	1	,242
A existência de auditoria interna dentro de uma entidade pública acha que transmite transparências as contas da mesma?	Correlação de Pearson	,075	1		
	Sig. (bilateral)	,442			
	N	106	106		
	Bootstrap ^a	Viés	,001	0	
		Erro Padrão	,092	0	
		Intervalo de	Inferior	-,111	1
		Confiança 95%	Superior	,242	1

a. A menos que indicado de outra maneira, os resultados da bootstrap são baseados em 5191 amostras bootstrap

Tabela 25 – Correlação questão 4 e 5

Apêndice IV

Correlações

		5.A existência de auditoria interna dentro de uma entidade pública acha que transmite transparências as contas da mesma?		6.Acha que pode existir uma melhor gestão dos dinheiros públicos com um departamento de auditoria interna dentro das entidades públicas?		
A existência de auditoria interna dentro de uma entidade pública acha que transmite transparências as contas da mesma?	Correlação de Pearson		1		,354	
	Sig. (bilateral)				,000	
	N		106		106	
	Bootstrap ^a	Viés		0		-,001
		Erro Padrão		0		,128
		Intervalo de Confiança 95%	Inferior		1	
Superior				1		,594
Acha que pode existir uma melhor gestão dos dinheiros públicos com um departamento de auditoria interna dentro das entidades públicas?	Correlação de Pearson		,354		1	
	Sig. (bilateral)		,000			
	N		106		106	
	Bootstrap ^a	Viés		-,001		0
		Erro Padrão		,128		0
		Intervalo de Confiança 95%	Inferior		,091	
Superior				,594		1

a. A menos que indicado de outra maneira, os resultados da bootstrap são baseados em 5191 amostras bootstrap

Tabela 26 – Correlação questões 5 e 6

Apêndice V

Acha que é aplicado na sua entidade?

		Frequência	Porcentagem	Porcentagem válida	Porcentagem cumulativa
Válido	Não	41	38,0	48,2	48,2
	Sim	44	40,7	51,8	100,0
	Total	85	78,7	100,0	
Omisso	Sistema	23	21,3		
Total		108	100,0		

Tabela 27 – Aplicabilidade do conceito de NPM

Apêndice VI

Acha que o auditor interno tem um papel fundamental no contexto da nova Gestão Pública?

		Frequência	Porcentagem	Porcentagem válida	Porcentagem cumulativa
Válido	Não	5	4,6	5,9	5,9
	Sim	80	74,1	94,1	100,0
	Total	85	78,7	100,0	
Omisso	Sistema	23	21,3		
Total		108	100,0		

Tabela 28 – AI e o papel na NPM

Apêndice VII

Correlações

		11. Acha que é aplicado na sua entidade?		12. Acha que o auditor interno tem um papel fundamental no contexto da nova Gestão Pública?			
Acha que é aplicado na sua entidade?	Correlação de Pearson	1		,159			
	Sig. (bilateral)			,146			
	N	85		85			
	Bootstrap ^b	Viés	0		-,005 ^c		
		Erro Padrão	0		,096 ^c		
		Intervalo de Confiança 95%	Inferior	1		-,071 ^c	
			Superior	1		,318 ^c	
Acha que o auditor interno tem um papel fundamental no contexto da nova Gestão Pública?	Correlação de Pearson	,159		1			
	Sig. (bilateral)	,146					
	N	85		85			
	Bootstrap ^b	Viés	-,005 ^c		0 ^c		
		Erro Padrão	,096 ^c		0 ^c		
		Intervalo de Confiança 95%	Inferior	-,071 ^c		1 ^c	
			Superior	,318 ^c		1 ^c	

b. A menos que indicado de outra maneira, os resultados da bootstrap são baseados em 5191 amostras bootstrap

c. Baseado em 5153 amostras

Tabela 29 – Correlação questões 11 e 12