



Normas Internacionais de Auditoria

Considerações Específicas para Auditorias no Setor Público

Auditoria



Maria Margarida Guerreiro Ribeiro
REVISORA OFICIAL DE CONTAS





Introdução

Em 2014 a Comissão Europeia aprovou a introdução de alterações à Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas. A transposição da nova diretiva (N.º 2014/56/UE, de 16 de abril) para a ordem jurídica interna esteve na origem da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, que aprova o novo Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas.

O artigo 26.º da referida diretiva comunitária exige que os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas dos Estados Membros conduzam as revisões legais das contas de acordo com as normas internacionais de auditoria emitidas pelo International Audit and Assurance Standards Board (IAASB) da International Federation of Accountants (IFAC) e recomendadas (ainda não adotadas) pela Comissão Europeia.

Neste contexto, os trabalhos de revisão legal ou voluntária das contas que se iniciaram em, ou após, 1 de janeiro de 2016, independentemente do ano a que as demonstrações financeiras respeitarem, passaram a ser realizados de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA), que orientam a auditoria, revisão, outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados desenvolvidos de acordo com as mesmas.

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) é membro da IFAC e é responsável pela tradução e divulgação das ISA, tendo editado em 2015 o Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados.

A OROC tem emitido Guias de Aplicação Técnica (GAT) fornecendo orientações sobre a aplicação, entre outras, das Normas Internacionais de Auditoria.

As Normas Internacionais de auditoria são aplicáveis a trabalhos do setor público, as quais incluem, quando apropriado, considerações específicas para os mesmos:

- (a) Dentro do corpo de cada Norma Internacional no caso das ISA e ISQC; ou

- (b) Numa Perspetiva do Setor Público (PSP) que aparece no final de outras Normas Internacionais.

Pretende-se com este artigo resumir as considerações específicas aplicáveis na auditoria a entidades do setor público incluídas no final das diversas ISA, exemplificando, sempre que possível, com o caso particular dos institutos públicos.

Considerações Específicas para o Setor Público incluídas em cada Norma

Nos quadros seguintes são indicados, relativamente a cada ISA, os parágrafos reservados, na secção "Material de aplicação e outro material explicativo", as especificidades da condução de uma auditoria

em entidades do setor público, evidenciando as considerações chave a reter.

Quadro 1:

ISA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria

Considerações específicas - Setor Público

A11 - Preparação das Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 4)

A57 - Natureza das ISA (Ref: Parágrafo 18)

"As ISA são relevantes para trabalhos do setor público. As responsabilidades do auditor do setor público podem, porém, ser afetadas pelo mandato de auditoria ou por obrigações das entidades do setor público decorrentes de lei, regulamento ou de outra autoridade (tal como diretivas ministeriais, requisitos da política governamental ou resoluções da legislatura), que podem abranger um âmbito mais vasto do que uma auditoria de demonstrações financeiras de acordo com as ISA. Estas responsabilidades adicionais não são abordadas nas ISA. Poderão ser abordadas nas tomadas de posição da International Organization of Supreme Audit Institutions ou de organismos emissores de normas nacionais, ou em orientações desenvolvidas por agências governamentais de auditoria."

No caso dos institutos públicos a competência do fiscal único encontra-se definida no artigo 28.º da Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro, com a alteração específica introduzida pelo Decreto-lei n.º 5/2012, de 17 de janeiro (Lei-quadro dos Institutos Públicos):

- a) Acompanhar e controlar com regularidade o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis, a execução orçamental, a situação económica, financeira e patrimonial e analisar a contabilidade;
- b) Dar parecer sobre o orçamento e suas revisões e alterações, bem como sobre o plano de atividades na perspetiva da sua cobertura orçamental;
- c) Dar parecer sobre o relatório de gestão do exercício e contas de gerência, incluindo documentos de certificação legal de contas;
- d) Dar parecer sobre a aquisição, arrendamento, alienação e oneração de bens imóveis;
- e) Dar parecer sobre a aceitação de doações, heranças ou legados;
- f) Dar parecer sobre a contratação de empréstimos, quando o instituto esteja habilitado a fazê-lo;

- g) Manter o conselho diretivo informado sobre os resultados das verificações e exames a que proceda;

- h) Elaborar relatórios da sua ação fiscalizadora, incluindo um relatório anual global;

- i) Propor aos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da tutela ou ao conselho diretivo a promoção de auditorias externas a realizar por sociedades de revisores oficiais de contas registadas como Auditores junto da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, quando isso se revelar necessário ou conveniente; e

- j) Pronunciar-se sobre os assuntos que lhe sejam submetidos pelo conselho diretivo, pelo Tribunal de Contas e pelas entidades que integram o controlo estratégico do sistema de controlo interno da administração financeira do Estado.

Daqui se conclui que nas auditorias do setor público o revisor tem por responsabilidade adicional dar resposta a requisitos estabelecidos por leis e regulamentos específicos, podendo questionar-se se todas estas funções acessórias do auditor não contrariam as ISA e se, de certo modo, não colocam em causa a independência do auditor.

Quadro 2:

ISA 210 - Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria

Considerações específicas - Setor Público

A27 - Responsabilidades da Gerência Prescritas por Lei ou Regulamento (Ref: Parágrafos 11–12)

A37 - Relatório do Auditor Determinado por Lei ou Regulamento (Ref: Parágrafo 21)

"A lei ou regulamento que enquadram as auditorias ao setor público obrigam geralmente a que seja designado um auditor do setor público e estabelecem as suas responsabilidades e poderes, incluindo o poder de aceder aos registos e outras informações da entidade. Mesmo quando a lei ou o regulamento estabelecem com suficiente detalhe os termos do trabalho de auditoria, o auditor do setor público pode considerar que há benefícios em emitir uma carta de compromisso mais completa do que a prevista no parágrafo 11".

De acordo com o artigo 53.º da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, o revisor exerce a sua função mediante formalização dum contrato de prestação de serviços celebrado no prazo de 45 dias a contar da data da sua designação. Não obstante a disponibilização de um modelo pela OROC, o mesmo não é de aplicação obrigatório sugerindo-se que especifique, pelo menos, a natureza do serviço, a sua duração e os honorários correspondentes e se ajuste em função das circunstâncias e requisitos específicos da função.

De acordo com o artigo 27.º da Lei-quadro dos Institutos Públicos em vigor o fiscal único é designado por um mandato com a duração de cinco anos, renovável uma única vez, mediante despacho dos membros responsáveis pelas áreas das Finanças e da Tutela. O Despacho n.º 12924/2012, de 25 de setembro, do Ministro de Estado

e das Finanças vem fixar os seus honorários em 21% do vencimento base mensal ilíquido do cargo de direção superior de 1.º grau da Administração Pública. Não obstante esta disposição, para os institutos públicos que gozam de regime especial no âmbito dos seus diplomas orgânicos a remuneração do fiscal único é remunerada em função do vencimento base mensal ilíquido dos respetivos presidentes do órgão de direção aplicando na proporção de 17% (Grupo A) e 19% (Grupos B e C). A possibilidade de diferenciação da remuneração do fiscal único dos institutos públicos em função do grau de complexidade inerente ao cargo foi introduzida pelo Decreto-lei n.º 123/2012, de 20 de junho (oitava alteração a Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro) que permitiu, igualmente, a adoção do regime especial pelos institutos públicos com atribuições no âmbito da gestão de apoios e de financiamentos suportados por fundos europeus.

Quadro 3:

ISA 220 - Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

Considerações específicas - Setor Público

A7 - Ameaças à Independência (Ref: Parágrafo 11(c))

A9 - Aceitação e Continuação de Relacionamentos com os Clientes e de Trabalhos de Auditoria (Ref: Parágrafo 12)

A12 - Designação de Equipas de Trabalho (Ref: Parágrafo 14)

A30 /A31 - Revisão do Controlo de Qualidade do Trabalho para Entidades Admitidas à Cotação (Ref: Parágrafo 21)

"No setor público, uma competência adicional apropriada pode incluir as habilitações que sejam necessárias para dar cumprimento aos termos do mandato de auditoria numa determinada jurisdição. Tal competência pode incluir o conhecimento das modalidades de relato aplicáveis, incluindo o relato destinado ao legislador ou a outro órgão de governação ou o relato no interesse público. O âmbito mais alargado de uma auditoria do setor público pode incluir, por exemplo, alguns aspetos de auditoria de desempenhos ou uma avaliação integral do cumprimento das leis, regulamentos ou outras disposições, e prevenir e detetar fraudes e corrupção."

"As entidades admitidas à cotação conforme referido nos parágrafos 21 e A28 não são comuns no setor público. Porém, podem existir outras entidades do setor público que são significativas devido à sua dimensão, complexidade ou a aspetos de interesse público e que, conseqüentemente, têm um conjunto alargado de interessados. Os exemplos incluem sociedades detidas pelo Estado e sociedades de serviços públicos. As transformações em curso no setor público podem também dar origem a novos tipos de entidades significativas. Não existem critérios objetivos fixados em que se fundamente a determinação do que é significativo. Não obstante, os auditores do setor público avaliam quais as entidades que poderão assumir importância suficiente para exigir a execução de uma revisão do controlo de qualidade do trabalho."

A ISA 220 consagra as responsabilidades do revisor ao nível dos procedimentos de controlo de qualidade numa auditoria de demonstrações financeiras e é elaborada na base de que a firma de auditoria está sujeita à Norma de Controlo de Qualidade para Firmas que executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras

e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados 1 (ISQC 1).

A ISQC 1 exige que o revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas não aceite um novo trabalho ou a continuação

de um já existente sem antes obter informações adequadas nas circunstâncias como sejam:

- Integridade da gerência de topo e dos encarregados da governação da entidade;
- Competência e capacidade, incluindo tempo e recursos, da equipa de trabalho;
- Cumprimento dos requisitos éticos relevantes; e
- Identificação de matérias significativas que tenham surgido durante o trabalho de auditoria corrente ou anterior e respetivas implicações para a continuação do relacionamento.

Por questões de qualidade do trabalho e segurança na emissão da sua opinião, na prática o revisor deverá deixar confirmados os seguintes procedimentos:

- Os papéis de trabalho incluem evidência adequada e suficiente, tais como a aceitação ou a continuação do cliente, que confirmam que o dossier está em conformidade com os requisitos e devidamente documentado;
- O âmbito do trabalho especificado na carta de compromisso é adequado;
- A independência necessária foi mantida ao longo da auditoria por todo o pessoal responsável e foi documentado;
- A secção de planeamento da auditoria identifica os riscos relevantes e a sua adequação à entidade;
- A materialidade global, de execução e específica foi documentada e considerada no planeamento e na execução da auditoria;
- A secção de finalização e restantes papéis de trabalho relevantes documentam os julgamentos contabilísticos críticos e todas as exceções significativas para a apresentação das demonstra-

ções financeiras foram identificadas e resolvidas de forma adequada, incluindo as divulgações necessárias;

- Os procedimentos de auditoria realizados para as áreas de risco elevado identificadas são suficientes para suportar as conclusões de auditoria;
- As consultas necessárias foram realizadas durante o curso do trabalho de auditoria e adequadamente documentadas no dossier;
- Foi efetuada a análise aos eventos subsequentes;
- O efeito das distorções identificadas ao longo da auditoria e o efeito de distorções não corrigidas nas demonstrações financeiras foi analisado e documentado;
- As políticas contabilísticas aplicadas na preparação das demonstrações financeiras estão de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites dentro do referencial de relato financeiro adequado; e
- Revisão das demonstrações financeiras preparadas pelo cliente, com evidência da identificação de qualquer matéria significativa.

A qualidade do trabalho do revisor no setor público não poderá ser afetada pelo facto dos seus honorários serem fixados por diploma nem por, frequentemente, ser nomeado nos últimos meses do ano para auditar todo o exercício decorrido. São condicionalismos inerentes à aceitação destes trabalhos.

Atendendo a que a informação financeira produzida pelas entidades do setor público tem de prover as necessidades de outros agentes, tais como o Tribunal de Contas, a Inspeção-Geral de Finanças, as Tutelas, a Direção-Geral do Orçamento e a Direção-Geral das Autarquias Locais, entre outras, a questão do controlo de qualidade do trabalho é fundamental e de acrescida responsabilidade para o revisor.

Quadro 4:

ISA 240 - As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras

Considerações específicas - Setor Público
A6 - Características da Fraude (Ref: Parágrafo 3)
A57 - Auditor Incapaz de Continuar o Trabalho (Ref: Parágrafo 38)
A67 - Comunicações às Autoridades Legais e Reguladoras (Ref: Parágrafo 43)
<i>"Em muitos casos no setor público, a opção de renúncia ao trabalho pode não estar aberta ao auditor devido à natureza do mandato ou a considerações de interesse público."</i>
<i>"No setor público, os requisitos para relatar fraude, descoberta ou não por meio do processo de auditoria, podem estar sujeitos a disposições específicas do mandato da auditoria ou da lei, regulamentos ou outra autoridade relacionados."</i>

A preocupação com a fraude e as irregularidades continua a ter muita relevância no setor público. Neste contexto, destacam-se as ações desenvolvidas pelo Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC), entidade administrativa independente que funciona junto do Tribunal de Contas. Em fevereiro de 2018, no âmbito da prevenção da corrupção na Gestão Pública, este Conselho apresentou o resultado do levantamento e mapeamento das principais áreas e fatores de risco de corrupção e infrações conexas nas entidades do Setor

Público, o qual permitiu identificar as tipologias de fragilidades a seguir transcritas:

- Gestão de acessos informáticos: *"Utilização indevida de passwords, acesso a informação reservada e partilha indevida e ilícita com terceiros";*

- (ii) Acumulação de funções e conflitos de interesses: *"Acumulação de funções privadas com funções públicas com prejuízos destas últimas"*;
- (iii) Controlo deficiente do exercício de poderes públicos delegados;
- (iv) Exercício de poderes discricionários: *"Ausência ou inadequadas ações e decisões administrativas em troca de subornos"*;
- (v) Gestão e manuseamento de verbas, sobretudo em áreas da tesouraria e de cobrança de taxas e emolumentos;
- (vi) Gestão de bens financeiros e materiais dos serviços: *"Controlo deficiente do economato, de parques e armazéns de materiais e equipamentos e utilização de veículos de serviços"*;
- (vii) Indefinição ou definição menos clara de critérios, normativos e/ou técnicos nos cadernos de encargos em procedimentos de contratação pública e;
- (viii) Indefinição ou definição menos clara de critérios para atribuição de apoios e/ou concessão de subsídios sobretudo financeiros.

tráfico de influências), praticados por funcionários dos serviços independentemente do seu nível hierárquico.

Saliente-se o facto, nos termos da recomendação n.º 1/2010, de 7 de abril do CPC, as entidades do setor público publicitam no respetivo sítio da Internet o Plano de Prevenção de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas.

O Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), prevê no seu artigo 9.º que as entidades públicas adotem um sistema de controlo interno que, entre outros, assegure a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação orçamental e financeira fiável.

A própria NCP 17 – Acontecimentos após a Data de Relato inclui a descoberta de fraudes ou erros que mostrem que as demonstrações financeiras estavam incorretas como um acontecimento após a data de relato que pode dar lugar a ajustamentos, exigindo que uma entidade, por exemplo, ajuste as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras, ou que reconheça itens que não foram anteriormente reconhecidos.

Uma curiosidade deste estudo é a de que 41% destes crimes ocorrem na administração central, 35% nas entidades da administração local e 23% noutras entidades sob tutela pública, sendo que os mais frequentes são os de peculato (falsificação de documentos e abuso de poder) e de corrupção (participação económica em negócios e

O auditor do setor público deverá estar atento ao cumprimento destes requisitos e, no caso de deteção de matérias irregulares que afetem as demonstrações financeiras ou a transparência das mesmas para o público em geral, proceder à sua comunicação às autoridades legais e regulamentares.

Quadro 5:

ISA 250 - Considerações de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras

Considerações específicas - Setor Público

A6 - Responsabilidade do Auditor

A20 - Relatar Incumprimento às Autoridades Legais e Reguladoras (Ref: Parágrafo 28)

"No setor público, podem existir responsabilidades adicionais de auditoria com respeito à consideração de leis e regulamentos relacionadas com a auditoria de demonstrações financeiras ou que se podem alargar a outros aspetos das operações da entidade."

O artigo 26.º da Lei-Quadro dos Institutos Públicos imputa ao fiscal único a responsabilidade pelo controlo da legalidade do instituto, sendo que alínea a) do artigo 28.º do mesmo diploma define o acompanhamento e controlo com regularidade do cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis como uma das competências do fiscal único.

Ainda no âmbito da Lei-Quadro dos Institutos Públicos, e nos termos do disposto na lei orgânica específica da entidade, o revisor deve acompanhar o controlo da execução orçamental do Instituto. Em consequência da sua revisão elabora um relatório específico a entregar à DGO até ao dia 30 do mês seguinte ao termo de cada trimestre por forma a dar cumprimento ao estipulado no decreto-lei de execução orçamental anual. Por forma a apresentar as suas conclusões, o revisor deve planear a execução dos seguintes procedimentos, entre outros:

- Análise das reconciliações bancárias e confronto da despesa e receita executadas reportadas com o total dos débitos e créditos movimentados nos extratos bancários do período;

- Verificação, por amostragem, das receitas e despesas no período de análise e do respetivo registo contabilístico bem como confirmação da sua cabimentação, liquidação, pagamentos e recebimentos;

- Verificação do cumprimento do princípio da unidade de tesouraria;

- Consulta no site da DGO do cumprimento prazo médio de pagamentos em conformidade com a Resolução do Conselho de Ministros n.º 34/2008, de 14 de fevereiro; e

- Confirmação das regras aplicáveis à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas (Decreto-lei n.º 127/2012, de 21 de junho, alterado e republicado pelo Decreto-lei n.º 99/2015, de 2 de junho).

Desta forma, o auditor conclui sobre se a execução orçamental do período em análise apresentada pela entidade reflete os fluxos financeiros ocorridos e contabilizados. Este é um exemplo de operações não usuais nas entidades privadas relativamente às quais o auditor tem de desenvolver trabalho no setor público.

No âmbito da adoção do SNC-AP as demonstrações financeiras e orçamentais são objeto de certificação legal de Contas (artigo 10.º do Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro), sendo que as en-

tidades abrangidas pelo regime simplificado do SNC-AP previstas no artigo 5.º do referido diploma estão dispensadas de apresentar contas legalmente certificadas.

Quadro 6:

ISA 265 - Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e à Gerência

Considerações específicas - Setor Público
<p>A27 - Comunicação de Outras Deficiências no Controlo Interno à Gerência (Ref: Parágrafo 10(b))</p> <p><i>"Os auditores do setor público podem ter responsabilidades adicionais no sentido de comunicar deficiências que tenham identificado durante a auditoria de formas, com um nível de detalhe e a partes não previstas nesta ISA. Por exemplo, as deficiências significativas poderão ter de ser comunicadas ao legislador ou a outro órgão oficial. A lei, os regulamentos ou outra autoridade podem também determinar que os auditores do setor público relatem quaisquer deficiências no controlo interno, independentemente da importância dos efeitos potenciais dessas deficiências. Adicionalmente, a legislação pode exigir que os auditores do setor público relatem sobre matérias relacionadas com o controlo interno entendidas num sentido mais lato do que as deficiências no controlo interno cuja comunicação é exigida por esta ISA, nomeadamente relacionadas com controlos do cumprimento das determinações de uma autoridade legislativa, reguladora ou de disposições de contratos ou acordos de subsídios."</i></p>

No desempenho das suas funções o auditor pode proceder à emissão de um relatório com as conclusões retiradas dos testes efetuados aos procedimentos de controlo interno instituídos pela entidade auditada, tanto mais relevante relativamente às entidades do setor público.

Neste relatório o auditor deve atender ao disposto no artigo 9º do Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro (que aprova o SNC-AP) sobre o controlo interno a adotar pelas entidades públicas, o qual deve prever um plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo com vista a garantir:

- i) "A salvaguarda da legalidade e da regularidade da elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, da elaboração das demonstrações orçamentais e financeiras e do sistema contabilístico como um todo;
- j) O cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares;

- k) A salvaguarda do património;
- l) A aprovação e o controlo de documentos;
- m) A exatidão e a integridade dos registos contabilísticos, bem como a garantia da fiabilidade da informação produzida;
- n) O incremento da eficiência das operações;
- o) A adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;
- p) O controlo das aplicações e do ambiente informático;
- q) O registo oportuno das operações pela quantia correta, em sistemas de informação apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito pelas normas legais aplicáveis; e
- r) Uma adequada gestão de riscos."

Quadro 7:

ISA 315 (revista) - Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente

Considerações específicas - Setor Público
<p>A13 - Indagações à Função de Auditoria Interna</p> <p>A28 - Fatores de Regulação</p> <p>A42 - Objetivos, Estratégias e Riscos de Negócio Relacionados (Ref: Parágrafo 11(d))</p> <p>A72 - Controlos Relevantes para a Auditoria</p> <p>A126 - Asserções sobre outras divulgações</p> <p><i>"Em auditorias de entidades do setor público, a lei, os regulamentos ou outra autoridade podem afetar as operações dessas entidades. A consideração destes elementos é essencial para obter um conhecimento da entidade e do seu ambiente."</i></p> <p><i>"Em auditorias de entidades do setor público, os "objetivos da gerência" podem ser influenciados por preocupações respeitantes à responsabilização pública pela prestação de contas e podem incluir objetivos que têm a sua fonte na lei, regulamentos ou noutra autoridade."</i></p>

A obtenção do conhecimento do negócio é uma parte importante do planeamento do trabalho, na medida em que permite ao auditor identificar transações, acontecimentos e práticas que possam ter um efeito materialmente relevante nas demonstrações financeiras.

Exemplos de riscos associados à atividade do setor público são os que se seguem:

- Não implementação de um Sistema de Contabilidade de Custos;

- Inadequado processo de inventariação e avaliação dos bens móveis e imóveis das entidades e incompleto registo/cadastro dos mesmos;
- Ativos fixos não reconhecidos ou não devidamente mensurados;
- Artigos de inventário sem rotação e sem a contabilização de perdas por imparidade adequadas;
- Inexistência do registo de perdas por imparidade relacionadas com créditos de difícil cobrança;
- Reconciliações bancárias com itens pendentes de valor significativo e/ou não devidamente analisados;
- Ótica de caixa no reconhecimento dos rendimentos e gastos, não se procedendo à correta especialização dos exercícios;
- Existência de passivos omissos reclamados por fornecedores, cujas faturas não se encontram registadas contabilisticamente;
- Regularizações consideráveis em resultados transitados relacionadas com gastos de exercícios anteriores não especializadas;
- Tratamento contabilístico inadequado de rendimentos relacionados com subsídios ao investimento, nomeadamente por não ser elaborado um mapa resumo que identifique (por projeto e por medida) os bens subsidiados e respetivas taxas de depreciação, valor do investimento elegível, verbas já recebidas e por receber.

Quadro 8:

ISA 320 - A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria

Considerações específicas - Setor Público

A2 - Determinar a Materialidade e a Materialidade de Execução ao Planear a Auditoria

A9 - Uso de Indicadores de Referência na Determinação da Materialidade para as Demonstrações Financeiras como um todo (Ref: Parágrafo 10)

"No caso de uma entidade do setor público, os legisladores e os reguladores são muitas vezes os principais utentes das suas demonstrações financeiras. Para além disso, as demonstrações financeiras podem ser usadas para tomar decisões que não sejam decisões económicas. A determinação da materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações) numa auditoria das demonstrações financeiras de uma entidade do setor público é por isso influenciada pela lei, regulamento ou outra autoridade e pelas necessidades de informação financeira dos legisladores e do público em relação aos programas do setor público."

"Numa auditoria de uma entidade do setor público, o custo total ou o custo líquido (gastos menos réditos ou dispêndios menos recebimentos) podem ser indicadores de referência apropriados para programas de atividades. Quando uma entidade do setor público tem a custódia de ativos públicos, os ativos podem ser um indicador de referência apropriado."

Os dois setores – privado e público – são realidades distintas e possuem propósitos específicos que devem influenciar a definição da materialidade.

A materialidade no setor público tem em conta não só aspetos quantitativos, mas também qualitativos (referidos na ISA como aspetos relacionados ao "tamanho" e à "natureza" das distorções), na medida em que a sua determinação é influenciada pelas leis e regulamentos e pelas necessidades de informação financeira ao público em geral. A título de exemplo, a ISA 320 refere as despesas ou receitas brutas como um referencial adequado no cálculo da materialidade nas entidades do setor público. Porém, sendo comum o património das entidades públicas ser relevante no seu ativo, este último poderá ser também um bom indicador. Também os proveitos operacionais (como sejam as prestações de serviços ou as taxas e

transferências correntes) podem ser utilizados no cálculo da materialidade.

A estrutura concetual da informação financeira pública definida para o SNC-AP estabelece que as "avaliações da materialidade devem ser feitas no contexto do ambiente legal, institucional e operacional no qual a entidade pública desenvolve a sua atividade e, em relação à informação financeira e não financeira prospetiva, com base no conhecimento e expectativas que os preparadores têm sobre o futuro. As divulgações de informação sobre o cumprimento ou não da legislação ou regulação podem ser materiais dada a sua natureza, independentemente da magnitude das quantias envolvidas".

Daqui se conclui que também no setor público a materialidade é uma matéria de julgamento profissional.

Quadro 9:

ISA 330 - As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados

Considerações específicas - Setor Público

A17 - Extensão

"Relativamente a auditorias de entidades do setor público, o mandato de auditoria e quaisquer outros requisitos especiais de auditoria podem afetar as considerações do auditor quanto à natureza, oportunidade e extensão de procedimentos adicionais de auditoria."

As respostas do auditor aos riscos globais avaliados passam, inevitavelmente, pela consideração, na constituição das equipas de trabalho, de pessoal técnico com conhecimentos adquiridos no setor

público, conhecedor das suas atividades e conceitos, distintos dos exigidos no setor privado.

Quadro 10:

ISA 450 - Avaliação de Distorções Identificadas Durante a Auditoria

Considerações específicas - Setor Público

A19 - Apreciar o Efeito de Distorções não Corrigidas (Ref: Parágrafos 10–11)

"Além disso questões como o interesse público, a responsabilidade da entidade em prestar contas pelos seus atos, a probidade e a garantia de supervisão legislativa eficaz, em particular, podem afetar a avaliação sobre se um item é material em virtude da sua natureza. Isto acontece em particular para itens que se relacionem com o cumprimento da lei, regulamento ou outra autoridade."

No setor público, as distorções identificadas na auditoria poderão ser significativas e deverão ser relatadas independentemente do seu valor em situações específicas relacionadas com leis e regula-

mentos. Estes fatores qualitativos devem ser considerados ao nível do planeamento do trabalho do auditor.

Quadro 11:

ISA 510 - Trabalhos de Auditoria Iniciais - Saldos de Abertura

Considerações específicas - Setor Público

A1/A2 - Procedimentos de Auditoria

"No setor público, podem existir limitações legais ou regulamentares sobre a informação que o auditor corrente pode obter de um auditor antecessor. Por exemplo, se uma entidade do setor público que tenha sido anteriormente auditada por um auditor designado oficialmente (por exemplo, um Auditor do Tribunal de Contas ou outra pessoa devidamente qualificada designada em seu nome) for privatizada, o grau de acesso a papéis de trabalho ou outras informações que o auditor designado oficialmente pode proporcionar a um auditor recém-designado do setor privado pode ser limitado por leis ou regulamentos de confidencialidade ou proteção do segredo. Nas situações em que tais comunicações sejam limitadas, a prova de auditoria poderá ter de ser obtida por outros meios e, se não puder ser obtida prova de auditoria suficiente e apropriada, deve-se tomar em consideração o efeito na opinião do auditor."

No setor público o auditor designado pela primeira vez pode socorrer-se de informação obtida não só dos relatórios emitidos pelos revisores antecessores, mas também de relatórios emitidos por outras entidades fiscalizadoras e de supervisão como seja o Tribunal de Contas ou da Inspeção Geral de Finanças se os mesmos existirem e estiverem disponíveis para consulta. Porém, pode suceder que os mesmos não estejam acessíveis por razões de confidencialidade e

proteção dos dados. Deve privilegiar-se também a leitura das demonstrações financeiras mais recentes. Em entidades não sujeitas a auditorias em anos anteriores, deve o auditor realizar procedimentos específicos tendentes a validar os saldos de abertura. Caso a prova de auditoria não possa ser obtida por outros meios, o auditor deve considerar a modificação da sua opinião.

Quadro 12:

ISA 520 - Procedimentos Analíticos

Considerações específicas - Setor Público

A11 - Adequação de Procedimentos Analíticos Específicos para Determinadas Asserções (Ref: Parágrafo 5(a))

"As relações entre determinados itens das demonstrações financeiras tradicionalmente consideradas na auditoria de entidades comerciais podem não ser sempre relevantes na auditoria de entidades governamentais ou de entidades não comerciais do setor público. Por exemplo, em muitas entidades do setor público, a relação direta entre réditos e dispêndios poderá ser limitada. Além disso, porque o dispêndio na aquisição de ativos pode não ser capitalizado, pode não existir relação entre os dispêndios com, por exemplo, inventários e ativos fixos, e a quantia desses ativos relatada nas demonstrações financeiras. Também podem não se encontrar disponíveis dados ou estatísticas setoriais do setor público para efeitos comparativos. Contudo, podem ser relevantes outras relações como, por exemplo, variações no custo por quilómetro da construção de estradas ou no número de veículos adquiridos em comparação com o número de veículos retirados."

As relações entre determinados itens das demonstrações financeiras comuns nas entidades privadas em geral podem não ser lineares na realidade do setor público. Assim, pode não haver relação direta entre, por exemplo, o desempenho do volume de atividade com os custos operacionais, devido a razões diversas como sejam a dependência das transferências e subsídios obtidos do Estado, limitações

de execução de despesa por razões orçamentais e cativações, preços de venda tabelados, restrições impostas pelo código dos contratos públicos, entre outras. A título de exemplo, a comparação da execução com os valores orçamentados ou o cálculo do prazo médio de pagamentos são indicadores comumente utilizados no setor público.

Quadro 13:

ISA 540 - Auditar Estimativas Contabilísticas, incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor e Respetivas Divulgações

Considerações específicas - Setor Público

A11 - Falta de Isenção da Gerência

"As entidades do setor público podem deter volumes significativos de ativos especializados relativamente aos quais não existam fontes de informação facilmente disponíveis e fiáveis para efeitos de mensuração de justo valor, por outra base de valor corrente ou por uma combinação de ambos. Muitas vezes, os ativos especializados detidos não geram fluxos de caixa e não têm um mercado ativo. A mensuração de justo valor exige por isso geralmente estimação e pode ser complexa e, em alguns casos raros, pode não ser de todo possível."

O SNC-AP prevê a utilização do modelo do justo valor na mensuração de determinados ativos, o qual poderá ser de difícil quantificação ao nível das entidades do setor público, dada a dispersão pos-

sível do seu património e devido à escassez de informação que lhe sirva de base. Esta situação poderá originar uma opinião modificada na certificação legal das contas do revisor.

Quadro 14:

ISA 550 - Partes Relacionadas

Considerações específicas - Setor Público

A8 - Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes

Relacionadas (Ref: Parágrafo 11)

"As responsabilidades do auditor do setor público no que respeita aos relacionamentos e transações com partes relacionadas podem ser afetadas pelo mandato de auditoria ou por obrigações de entidades do setor público resultantes de lei, regulamento ou outra autoridade. Consequentemente, as responsabilidades do auditor do setor público podem não se limitar a tratar os riscos de distorção material associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas, podendo também incluir uma responsabilidade mais vasta pelo tratamento dos riscos de incumprimento da lei, regulamento ou outra autoridade que regem as organizações do setor público e estabelecem requisitos específicos na condução de negócios com partes relacionadas. Adicionalmente, o auditor do setor público poderá ter de tomar em consideração requisitos de relato financeiro do setor público relativos a relacionamentos e transações com partes relacionadas que possam diferir dos requisitos aplicáveis ao setor privado."

O Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro (que aprova o SNC-AP) reserva o ponto 20 do anexo I (estrutura conceitual da informação financeira) para a divulgação das partes relacionadas considerando apropriado que, entre outros, se divulguem as transações que não ocorreriam no âmbito de um relacionamento normal entre um fornecedor ou cliente. Assim a entidade deve relatar as seguintes informações:

(b) Os tipos de transações que ocorreram; e

(c) Os elementos das transações necessários para clarificar o significado dessas transações.

O revisor deverá estar atento a estes aspetos na revisão das demonstrações financeiras da entidade do setor público.

(a) A natureza do relacionamento entre partes relacionadas;

Quadro 15:

ISA 560 - Acontecimentos Subsequentes

Considerações específicas - Setor Público

A5 - Data em que as Demonstrações Financeiras são Emitidas (Ref: Parágrafo 5(d))

A10 - Ler Atas

A14 - Nenhuma Correção das Demonstrações Financeiras pela Gerência (Ref: Parágrafo 13)

A17 - Nenhuma Correção de Demonstrações Financeiras pela Gerência (Ref: Parágrafo 15)

"No caso do setor público, a data em que as demonstrações financeiras são emitidas pode ser a data em que as demonstrações financeiras auditadas e o correspondente relatório do auditor são apresentadas à tutela ou de outra forma tornadas públicas."

"No setor público, as ações tomadas de acordo com o parágrafo 13 quando a gerência não altera as demonstrações financeiras podem também incluir o relato separado ao órgão competente, ou a outro órgão relevante na hierarquia de relato, sobre as implicações do acontecimento subsequente nas demonstrações financeiras e no relatório do auditor."

"Em algumas jurisdições, as entidades do setor público podem estar proibidas por lei ou regulamento de emitir demonstrações financeiras alteradas. Nessas circunstâncias, a ação apropriada para o auditor pode ser o relato ao órgão oficial competente."

No SNC-AP é a norma 17 que trata dos acontecimentos após a data de relato. O auditor deverá estar atento ao disposto nesta norma que define:

- (a) Quando é que uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras relativamente a acontecimentos após a data de relato; e

- (b) Os princípios sobre as divulgações que uma entidade deve fazer acerca da data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e acerca de acontecimentos após a data de relato.

Quadro 16:

ISA 570 (revista) - Continuidade

Considerações específicas - Setor Público

A2 - Pressuposto da Continuidade

"O uso pela gerência do pressuposto da continuidade é também relevante para as entidades do setor público. Por exemplo, a Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) 1 aborda a questão da capacidade das entidades do setor público para prosseguirem em continuidade. Os riscos relativos à continuidade podem surgir, entre outros casos, de situações em que as entidades do setor público operam com fins lucrativos, em que o apoio governamental seja reduzido ou retirado ou no caso de privatização. Os acontecimentos ou condições que podem colocar dúvidas significativas sobre a capacidade de uma entidade para prosseguir em continuidade no setor público podem incluir situações em que a entidade do setor público precisa de financiamento para continuar a existir ou em que são tomadas decisões políticas que afetam os serviços prestados pela entidade do setor público."

O referencial de relato financeiro atualmente aplicável às administrações públicas (SNC-AP) assenta em normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS. A NCP 1- Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras, nos seus parágrafos 41 a 43, contem requisitos explícitos relacionados com a continuidade, estipulando que o responsável pela aprovação das demonstrações financeiras deve avaliar a capacidade de a entidade prosseguir em continuidade. As demonstrações financeiras devem ser preparadas numa base de continuidade, salvo se existirem incertezas materiais, as quais devem ser objeto de divulgação e consideração no relato do revisor.

A ISA 570 no parágrafo sobre as considerações específicas para o setor público dá exemplos de riscos de continuidade que podem

surgir, como sejam a redução ou retirada do apoio governamental, privatização de entidades, dependência de financiamento para operar e tomada de decisões políticas que afetam os serviços prestados pela entidade do setor público. Assim, para confirmar se o pressuposto da continuidade é apropriado há que avaliar indicadores como sejam o desempenho corrente e esperado, sustentabilidade financeira, estimativas de rendimentos e capacidade de financiamento continuado do Estado ou fontes potenciais alternativas de refinanciamento, entre outros.

Não obstante o referido anteriormente, nas entidades do setor público a necessidade ou o interesse público sobrepõem-se frequentemente à questão do desempenho económico, pelo que o risco de continuidade não assume a relevância do setor privado.

Quadro 17:

ISA 580 - Declarações Escritas

Considerações específicas - Setor Público

A9 - Declarações Escritas acerca das Responsabilidades da Gerência

"Os mandatos para auditorias de demonstrações financeiras de entidades do setor público podem ser mais amplos do que para outras entidades. Em consequência, a premissa relativa às responsabilidades da gerência sobre a qual é conduzida uma auditoria de demonstrações financeiras de uma entidade do setor público pode dar origem a declarações escritas adicionais. Estas podem incluir declarações escritas que confirmem que as transações e acontecimentos foram conduzidos de acordo com a lei, regulamento ou outra autoridade."

A ISA 580 aborda as responsabilidades do auditor no sentido de obter, numa auditoria de demonstrações financeiras, declarações escritas do órgão de gestão a confirmar determinadas matérias.

Em 29 de setembro de 2017 a OROC emitiu o GAT 13, o qual inclui um modelo de Declaração do Órgão de Gestão (DOG) para orientar o auditor na identificação das matérias comuns e específicas a incluir.

Quando o auditor conduz uma auditoria de demonstrações financeiras de uma entidade do setor público tem frequentemente de

incluir declarações adicionais em consequência das seguintes especificidades:

- Disposto nos seguintes instrumentos legais e regulamentares. Veja-se o caso particular dos institutos públicos que se rege pelos princípios e regras definidos na Lei-quadro dos Institutos Públicos:

- i) Lei de enquadramento orçamental;

- ii) Regime de administração financeira do Estado;
- iii) Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas;
- iv) Instruções emanadas pelo Tribunal de Contas;
- v) Diplomas anuais de execução orçamental; e
- vi) Regime da Tesouraria do Estado e, em particular, o princípio e as regras da unidade de tesouraria.

aplicáveis, sendo que toda a receita arrecada e despesa paga foi registada no período a que respeitam.

- Património: Sendo a comprovação integral da titularidade dos imóveis do Estado um procedimento difícil, torna-se necessário obter do órgão de gestão não só a confirmação de que a Entidade é titular de todos os seus ativos (livres de quaisquer ónus ou encargos, incluindo hipotecas e penhores, e não tendo assumido compromissos perante terceiros, para além dos descritos no Anexo às demonstrações financeiras) mas, adicionalmente, que os imóveis em utilização, total ou parcialmente, não se encontram registados em seu nome, se for o caso.

Em matéria orçamental poderá ser necessário declarar na DOG que a Entidade cumpriu todas as disposições legais e regulamentares

Quadro 18:

ISA 700 (revista) - Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras

Considerações específicas - Setor Público

A43 - Matérias Relevantes de Auditoria

A75 - Informação exigida pela ISA 701 (Ref: Parágrafo 50 (h))

"Não é comum que o setor público tenha entidades cotadas. Porém, as entidades do setor público podem ser significativas tendo em conta a sua dimensão, complexidade e interesse público. Nestes casos, pode ser exigido a um auditor de uma entidade do setor público por lei ou regulamento que comunique matérias relevantes de auditoria no seu relatório, ou pode fazê-lo voluntariamente."

"Os auditores de entidades do setor público podem também, nos termos da lei ou regulamento, de ter de relatar publicamente algumas matérias, seja no relatório de auditoria, seja em relatório suplementar, que inclua informação consistente com os objetivos da ISA 701. Nestas circunstâncias, o auditor pode ter que adaptar alguns aspetos da comunicação das matérias relevantes de auditoria no seu relatório ou incluir nele uma referência para o relatório suplementar onde conste uma descrição de tais matérias."

Os modelos da Certificação Legal das Contas para o setor público foram disponibilizados pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas através do GAT 7, para entidades que aplicavam o POCP ou POC Sectoriais (até à entrada em vigor do SNC-AP em 1 de janeiro de 2018). A estrutura da Certificação Legal das Contas definida para

as entidades do setor público segue a preconizada para a generalidade das outras entidades consagradas no GAT 1 revista (excluindo o caso particular das entidades de interesse público), conforme se demonstra no quadro seguinte:

Quadro 19:

ENTIDADES QUE APLICAVAM O POCP OU POC SETORIAIS	OUTRAS ENTIDADES
Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras	
Opinião	
Base para a opinião	
Incerteza material relacionada com continuidade	
Ênfase(s) - <i>Se aplicável</i>	
Matérias relevantes de auditoria (opcional)	
Outras matérias - <i>Se aplicável</i>	
Responsabilidades do órgão de gestão e dos órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras	
Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras	
Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares	
Sobre o relatório de gestão	

As especificidades de relato na certificação legal das contas para as entidades do setor público podem ser compreendidas no quadro seguinte:

Quadro 20:

§ CLC	ENTIDADES QUE APLICAVAM O POCP OU POC SETORIAIS	OUTRAS ENTIDADES
<i>Opinião: "Auditámos as demonstrações financeiras anexas de (a Entidade) que compreendem</i>	<i>o balanço ..., a demonstração de resultados e os mapas de execução orçamental..., e o anexo às demonstrações financeiras..."</i>	<i>a demonstração da posição financeira/o balanço..., a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração do rendimento integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa..., e as notas anexas às demonstrações financeiras..."</i>
<i>Opinião: "Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira de (denominação da entidade) em (data a que se referem as demonstrações financeiras), o seu desempenho financeiro e..."</i>	<i>a execução orçamental relativos ao ano findo naquela data de acordo com POCP, POCAL, POC-E, POCMS ou POCISSSS"</i>	<i>fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com Normas de Contabilidade e Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística" ou "Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como adotadas na União Europeia".</i>

§ CLC	ENTIDADES QUE APLICAVAM O POCP OU POC SETORIAIS	OUTRAS ENTIDADES
<u>Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras</u>	Caso a Entidade não disponha, nem deva dispor, de órgão de fiscalização ou caso o ROC esteja integrado no órgão de fiscalização ou seja o Fiscal Único da entidade, este título deverá ser "Responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras" e o texto relativo à responsabilidade do órgão de fiscalização deve ser omitido.	Caso a Entidade não disponha, nem deva dispor, de órgão de fiscalização este título deverá ser "Responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras" e o texto relativo à responsabilidade do órgão de fiscalização deve ser omitido.
<i>"O órgão de gestão é responsável pela: - preparação das demonstrações financeiras que apresentam de forma verdadeira e apropriada..."</i>	<i>a posição financeira, o desempenho financeiro e a execução orçamental da Entidade de acordo com "POCP, POCAL, POC-E, POCMS ou POCISSSS"</i>	<i>a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da Entidade de acordo com" "Normas de Contabilidade e Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística" ou "Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como adotadas na União Europeia".</i>
<i>"- elaboração do relatório de gestão nos termos legais e regulamentares aplicáveis;"</i>	Em todo o relatório, a designação "relatório de gestão" deve ser substituída pela designação utilizada pela entidade, por exemplo, "relatório de atividade" ou "relatório anual"	-

§ CLC	ENTIDADES QUE APLICAVAM O POCP OU POC SETORIAIS	OUTRAS ENTIDADES
<u>Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares</u>	Sobre o relatório de gestão: "Em nossa opinião, o relatório de gestão foi preparado de acordo com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis em vigor..."	Sobre o relatório de gestão: "Dando cumprimento ao artigo 451.º, n.º 3, al. e) do Código das Sociedades Comerciais, somos de parecer que o relatório de gestão foi preparado de acordo com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis em vigor..."

Para se pronunciar relativamente aos mapas de execução orçamental da despesa e da receita o revisor tem de atender, conforme já referido, a disposições legais específicas de que são exemplo a lei anual do Orçamento do Estado, o decreto-lei anual que estabelece

as disposições necessárias à execução do orçamento anual, instruções da Direção Geral do Orçamento e as regras aplicáveis à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas.

Quadro 21:

ISA 720 (revista) - As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação

Considerações específicas - Setor Público

A47 - Retirada do Trabalho (Ref: Parágrafos 18 (b))

"No setor público, a retirada de um trabalho pode não ser possível. Em tais casos, o auditor pode emitir um relatório ao governo fornecendo detalhes da matéria ou pode tomar outras ações apropriadas."

Nesta matéria o auditor deve obter a informação financeira e não financeira (distinta das demonstrações financeiras e do relatório do auditor sobre as mesmas) incluída no relatório anual da entidade. Sendo identificadas inconsistências materiais com a informação auditada, e não tendo as mesmas sido objeto de correção pelos encarregados de governação, o auditor avaliará as implicações no seu

relatório ou a necessidade de renunciar ao trabalho, sendo que esta última opção pode não estar acessível nos trabalhos do setor público. O parágrafo A47 da ISA 720 orienta o revisor nesta situação.

Conclusão

A adoção do SNC-AP produz efeitos em 1 de janeiro de 2018 (com exceção do subsector da Administração local aplicável a partir de 1 de janeiro de 2019, conforme decisão de prorrogação pelo Sr. Secretário de Estado do Orçamento em 28 de dezembro de 2017). A este respeito, o artigo 79.º do Decreto-lei n.º 33/2018, de 15 de maio, que estabelece as disposições necessárias à execução do Orçamento do Estado para 2018, define que em 2018, "todos os serviços e organismos da administração local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, bem como as EPR no subsector da administração local, continuam a aplicar o referencial contabilístico que lhe era aplicável em 2017." Não obstante, prevê o n.º 3 do referido artigo que as referidas entidades apliquem o SNC-AP a título experimental, durante o exercício de 2018, sem prejuízo de prestar contas com base no normativo contabilístico POCAL ou normas contabilísticas previstas no Sistema de Normalização Contabilístico (SNC).

No âmbito deste novo normativo contabilístico, as contas dos serviços e organismos da administração central, regional e local (que não tenham natureza, forma e designação de empresa, subsector da segurança social e as entidades públicas reclassificadas) passam a aproximar-se ao SNC aplicado no contexto do setor empresarial.

As demonstrações obrigatórias a apresentar por estas entidades passam a ser as seguintes:

- Demonstrações previsionais:
 - Orçamento, enquadrado num plano orçamental plurianual
 - Plano plurianual de investimentos
- Demonstrações de relato:
 - Demonstração do desempenho orçamental
 - Demonstração de execução orçamental da receita
 - Demonstração de execução orçamental da despesa
 - Demonstração da execução do Plano Plurianual de investimentos (PPI)
 - Anexo às demonstrações orçamentais

- Demonstrações financeiras de relato anual:

- Balanço
- Demonstração dos resultados por natureza
- Demonstração das alterações no património líquido
- Demonstração de fluxos de caixa
- Anexo às demonstrações financeiras

Conforme referido anteriormente, no âmbito da adoção do SNC-AP, as demonstrações financeiras e orçamentais são objeto de certificação legal de Contas (artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).

Assentando o SNC-AP, nomeadamente, numa estrutura concetual da informação financeira pública, em normas de contabilidade convergentes com as IPSAS, em modelos de demonstrações financeiras, numa norma relativa à contabilidade orçamental, num plano de contas multidimensional e numa norma de contabilidade de gestão, **as certificações legais de contas a emitir pelo revisor relativamente a entidades do setor público terão, obrigatoriamente, de ser revistas e adaptadas.**

BIBLIOGRAFIA:

Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro - Lei-quadro dos Institutos Públicos, atendendo às alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 5/2012, de 17 de janeiro e à oitava alteração introduzida pelo Decreto-lei n.º 123/2012, de 20 de junho

Diretiva 2014/56/EU, de 16 de abril (altera a Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006)

Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro - Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas

Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro - Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)

Prevenção da corrupção na Gestão Pública – Mapeamento de áreas e fatores de risco, Conselho de Prevenção da Corrupção, fevereiro de 2018

Decreto-lei n.º 33/2018, de 15 de maio – Estabelece as disposições necessárias à execução do Orçamento do Estado para 2018

Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados da OROC

Guias de Aplicação Técnica (GAT) da OROC

Código dos contratos públicos