

XVIII Encuentro Internacional AECA

Lisboa-Portugal, 20-21 de septiembre 2018

*Contribuciones de la contabilidad
a la gestión pública y privada*

*As contribuições da contabilidade para
os desafios da gestão pública e privada*

*Contributions of accounting
to public and private management*



Organizan:

O ISCTE-IUL é uma universidade pública inovadora e proativa focada no desenvolvimento do ensino e da investigação.

4

Escolas:

Escola de Ciências Sociais e Humanas
Escola de Sociologia e Políticas Públicas
Escola de Tecnologias e Arquitetura
ISCTE Business School

9000

Estudantes

54%

de 2.º e 3.º ciclo

98%

Opiniões positivas ou muito positivas dos empregadores sobre os diplomados pelo ISCTE-IUL

97%

Empregabilidade Média

Conheça a nossa oferta formativa nas páginas deste guia ou em:

www.iscte-iul.pt

 [instagram.com/iscte_iul](https://www.instagram.com/iscte_iul)

 [facebook.com/iscteiuil](https://www.facebook.com/iscteiuil)

86

Nacionalidades

450

Acordos de cooperação com universidades estrangeiras



Referências

Barrows, C.; Vieira, E., e DiPietro, R. (2016). Increasing the effectiveness of benchmarking in the restaurant industry. *International Journal of Process Management and Benchmarking* 6(1): 79-111.

Kosarkoska, D., e Mircheska, I. (2012). Uniform System of Accounts in the Lodging Industry (USALI) in Creating a Responsibility Accounting in the Hotel Enterprises in Republic of Macedonia. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 44(1): 114-124.

Kwansa, F., e Schmidgall, R. (1999). The Uniform System of Accounts for the Lodging Industry: Its Importance to and Use by Hotel Managers. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly* 40(6): 88-94.

Ni, S.; Chan, W., e Wong, K. (2012). Enhancing the Applicability of Hotel Uniform Accounting in Hong Kong. *Asia Pacific Journal of Tourism Research* 17(2): 177-192.

Nunes, C., e Machado, M. (2019). Benchmarking in the Hotel Industry: the use of USALI. *International Journal of Business Innovation and Research*, forthcoming: <http://www.inderscience.com/info/ingeneral/forthcoming.php?jcode=ijpmb>

Pavlatos, O. e Paggios, I. (2007). «Cost Accounting in Greek Hotel Enterprises: An Empirical Approach». *Tourismos: an International Multidisciplinary Journal of Tourism*, 2(2): 39-59.

Schmidgall, R. (2014). «Evolution of the Uniform System of Accounts for the Lodging Industry». *The Journal of Hospitality Financial Management*, 22(1): 41-57.

Schmidgall, R., e DeFranco, A. (2015). Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, 11th Revised Edition: The New Guidelines for the Lodging Industry. *The Journal of Hospitality Financial Management* 23(1): 79-89.

Silva, M. (2016). *Práticas de contabilidade de gestão e satisfação de clientes em hotéis de 3, 4 e 5 estrelas em Portugal*. Tese de Mestrado, Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL).

Susanti, C. (2014). The antecedence of customer loyalty in traditional restaurants in East Java, Indonesia. *International Journal of Process Management and Benchmarking* 4(1): 22-35.

Venegas, T. (2015). 11.th Revised Edition Overview – A summary of the changes to the latest edition, made effective January 1, 2015. *The Bottomline* 30(1): 6-8.

Francisco Carreira

Instituto Politécnico de Setúbal, CICE-IPS, CICF-IPCA, Portugal

Rute Abreu

Instituto Politécnico da Guarda, UDI-IPG, CICE-IPCA, SD-IPV, Portugal

Da prestação de serviços do contabilista certificado ao ceticismo do auditor

1. Introdução

Na atualidade, a gerência da organização é responsável por todas as funções inerentes aos serviços de contabilidade, nomeadamente: a organização, a análise, a mensuração, o registo, a

classificação, o arquivo e a divulgação das demonstrações financeiras, segundo um referencial contabilístico específico dessa organização. Este referencial é agregado ao normativo da auditoria sendo, fundamental, para os *stakeholders* (contabilista certificado, auditor, revisor oficial de contas, gerência, clientes, fornecedores, colaboradores, entre outros) para aumentarem a confiança na prestação de serviços do contabilista certificado e consolidar as responsabilidades do auditor e do revisor oficial de contas. Deste modo, são cumpridos os requisitos relativamente à prova de auditoria, para a qual deve ser recolhida documentação, em cumprimento de leis, normas e regulamentos específicos da organização afastando a prática de erros ou da fraude. Sem dúvida que, todo o enquadramento metodológico desta investigação, deve ser entendido no âmbito geral nas Normas Internacionais de Auditoria [acrónimo inglês *International Standard of Audit* (ISA)] e no âmbito particular, na ISA 500, que se foca na Prova de Auditoria, pelo que a mesma deve ser complementada com a ISA 200, onde são detalhados os Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (IAASB, 2015; OROC, 2018).

2. Ceticismo do Auditor: Perspetiva Teórica

Segundo a ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (IAASB, 2015; OROC, 2018), no § 20 refere que o ceticismo profissional é: «necessário para a avaliação crítica da prova de auditoria. Isto inclui questionar as provas de auditoria contraditórias e a fiabilidade de documentos e respostas a indagações e de outras informações obtidas da gerência e dos encarregados da governação. Também inclui a consideração da suficiência e apropriação da prova de auditoria obtida à luz das circunstâncias, como, por exemplo, no caso em que existem fatores de risco de fraude e em que um único documento, de uma natureza que seja suscetível de fraude, é a única prova de suporte para uma quantia material da demonstração financeira». Na mesma ISA 200, o § 15 refere que o ceticismo profissional inclui estar alerta, entre outras evidências: *Prova de auditoria que contradiga outra prova de auditoria obtida; Informação que ponha em causa a fiabilidade de documentos e de respostas a indagações a serem usados como prova de auditoria; Condições que indiquem possível fraude; Circunstâncias que sugiram a necessidade de procedimentos de auditoria adicionais, para além dos exigidos pelas ISA.*

Os atuais desenvolvimentos da contabilidade e da auditoria, quer nas normas profissionais, quer nos requisitos legais e regulamentares são refletidos no ceticismo profissional do auditor/revisor oficial de contas que expressa a sua opinião num relatório de acordo com as conclusões, tendo que obter a garantia razoável da fiabilidade sobre as demonstrações financeiras, isentas do risco de distorção material e risco de deteção, quer devido a erro, quer devido a fraude, justificada no julgamento profissional. Este julgamento profissional é justificado na teoria dos papéis, defendida por Merton (1957) e, mais tarde, também por Katz and Kahn (1978) e van Sell *et al.* (1981), onde são identificadas como fontes de stress, isto é, a ambiguidade, o conflito e a sobrecarga. Sem dúvida, que o processo de encerramento de contas envolve para o auditor um substancial investimento (formação, conhecimentos e experiências relevantes) que dependem de matérias como as políticas contabilísticas adotadas pela organização até aos requisitos éticos, mas condicionada pelo stress. A importância do ceticismo inclui estar alerta com a expectativa de que





a gerência da organização é íntegra e honesta e não pode reduzir esse ceticismo profissional, nem sequer generalizar, quando se extraem conclusões de observações efetuadas, da fiabilidade dos documentos e das circunstâncias, das informações e das indagações pouco usuais (IAASB, 2015; OROC, 2018).

3. Ceticismo do Auditor: Perspetiva Empírica

Numa primeira análise empírica no prestigiado *Financial Times*, Marriage & Ford (2018) argumentavam sobre os conflitos de interesse discretamente escondidos nas atividades de prestação de serviços do Contabilista Certificado (CC). Na verdade, os autores fazem o enquadramento da atividade específica do Auditor no Reino Unido. Assim, referem que as empresas prestam serviços de contabilidade e desenvolvem serviços específicos de consultoria em políticas de salários, de pensões, reestruturações e, até, planeamento fiscal. Estas atividades traduzem a maior influência do «perito da gerência» que é suportado na sua «competência, capacidades e a objetividade de um perito da gerência e quaisquer controlos da entidade sobre o seu trabalho são fatores importantes em relação à fiabilidade de qualquer informação por ele produzida» (ISA 500).

Numa segunda análise empírica no *Financial Times*, Sunder (2018) alegava um exemplo justificado numa empresa de moda, que contrata uma campanha publicitária. Nesta campanha, o papel do fotógrafo não é, simplesmente, registar a aparência de um modelo, mas, ativamente, os dois interagem e obterem uma imagem do modelo, que serve os propósitos de ambos e do cliente que os contratou. Assim, defende que a interação deveria ser entendida partindo da prestação de serviços pelo Contabilista Certificado que deveria complementar-se, ao Ceticismo do Auditor, de modo que fossem expostas vulnerabilidades do processo de controlo e do ambiente de negócio em que a organização opera e por isso mesmo estarem criadas as condições para identificar possíveis distorções, que devido a erro ou a fraude, implicaria, desde sempre, a mitigação dos riscos (OROC, 2018).

Numa terceira análise empírica no *Financial Times* (FT, 2018), num artigo sobre a reforma do normativo contabilístico como forma restabelecer a confiança na auditoria é defendido que as más auditorias e os auditores assediados são «os sintomas de cancro no corpo da organização» e que esse normativo é uma parte dessa doença e a «dependência estrutural das big four» (KPMG, EY, PWC, Deloitte) é outro problema». Assim, o ceticismo do auditor é crucial para credibilidade da prestação de conta.

Numa quarta análise empírica no *Financial Times*, Plender (2018) detalha que alguns *stakeholders* (reguladores, investidores e público em geral) perderam a confiança no mercado dos auditores, sendo que foi dada uma atenção particular ao que correu mal na contabilidade como forma de entender a formação da sua opinião.

A quinta e última análise empírica, Bazerman, Loewenstein & Moore (2002) publicaram uma investigação onde detalhavam que as organizações com obrigatoriedade de auditoria ou que recorrem de modo voluntário, deveriam eliminar toda a fonte de desvios, permitindo que o auditor possa emitir um relatório de auditoria baseado em provas apropriadas e acesso ilimitado a todos os colaboradores da organização, sem que isso implique o seu despedimento ou anulação contratual.

Considerações finais

Esta investigação colocou em discussão que se, verdadeiramente, existe o interesse público, então o principal objetivo das

auditorias e do papel do Auditor/Revisor Oficial de Contas é, fundamentado, nas matérias, que no seu julgamento profissional, foram as de maior importância na auditoria das demonstrações financeiras de um dado período económico. Sem dúvida, que o ambiente de controlo na auditoria envolve atitudes, conhecimento e ações que implicam uma mente interrogativa, que está alerta para as condições que possam indicar uma possível distorção devido a erro ou a fraude, e uma apreciação crítica da prova (IAASB, 2015; OROC, 2018).

Os autores concordam, por um lado, com Ford (2018), quando defende que os auditores deveriam dar mais cor aos seus pareceres e aumentar o seu julgamento, dado que é determinante evidenciar a imagem justa e verdadeira da atividade da organização e, por outro lado, com Fink, citado por Ford (2018), ao defender que a criação de incentivos na atividade de auditoria, como forma de obter valor a longo prazo, nomeadamente, com recomendações para medidas corretivas apropriadas em relação às deficiências que possam ser notadas, com a adoção de medidas corretivas apropriadas em relação a um trabalho individual ou a um colaborador pessoal, ou com a comunicação das conclusões aos responsáveis e que conduzem a alterações às políticas e aos procedimentos de controlo de qualidade (IAASB, 2015; OROC, 2018).

Complementarmente, o ceticismo do auditor deve promover novos conhecimentos e competências sobre os principais aspetos e conceitos relacionados com o sistema de controlo interno da organização e, ainda, sensibilizar todos os *stakeholders* para os aspetos éticos e deontológicos dos serviços de contabilidade e da própria auditoria. Nestes serviços muito há ainda a fazer, mas têm que ser dados os primeiros passos, para que o ceticismo profissional do auditor implique, sempre que haja necessidade de obter evidencia suficiente e adequada, seja a própria gerência da organização a promover todos os processos de melhoria e nunca a dificultar ou, até mesmo, impedir que o auditor/revisor oficial de contas desenvolva a sua atividade.

Referências

- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 50: 179-211.
- Bazerman, M. H.; Loewenstein, G., e Moore, D. A. (2002). Why good accountants do bad audits. *Harvard Business Review*, November.
- Financial Times (FT) (2018). Reform accounting rules to restore trust in audit, *Financial Times*, 1 of August.
- Ford, J., e Marriage, M. (2018). The big flaw: Auditing in crisis. *Financial Times*, 31 of July.
- Ford, J. (2018). A defective auditing market that makes «lemons» of us all. *Financial Times*, 11 of March.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*. Lisboa: OROC.
- Katz, R., e Kahn, R. (1978). *The Social Psychology of Organizations*, New York: Wiley.
- Marriage, M., e Ford, J. (2018). An illusion of choice: the conflicts that mire of the audit world. *Financial Times*, 8 of August.
- Merton, R. (1957). *Social Theory and Social Structure*. Glencoe, IL: Free Press.

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) (2015). *Manual do Revisor Oficial de Contas*. Lisboa: OROC.

Plender, J. (2018). Big four scandals highlight a lack of social utility. *Financial Times*, 6 of August.

Van Sell, M.; Brief, A. e Schuler, R. (1981). Role Conflict and Role Ambiguity: Integration of the Literature and Directions for Future Research. *Human Relations* 34: 43-71.

Vicente Condor

Catedrático de la Universidad de Zaragoza
Ponente de Opinión Emitida de AECA

Control interno y auditoría pública en las entidades locales. Cuestiones pendientes¹

Objetivos del RD 424/2017

El RD 424/2017, que regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local, configura un modelo consistente con el implantado para el Sector Público Estatal, mediante el establecimiento de un Reglamento que estructura el control interno en dos modalidades, la función interventora y el control financiero, con dos regímenes en este último: el control permanente y la auditoría pública entendida como «... la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico financiera del sector público local, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado» (Introducción, Epígrafe III).

El RD aborda diferentes cuestiones encaminadas a mejorar la transparencia del sector local, entre ellas y como una de las principales novedades la regulación del control financiero y más concretamente la incorporación de las auditorías públicas en el ámbito del control interno.

Los objetivos de la auditoría pública en el marco del ejercicio del control financiero por los responsables del control interno de las entidades locales, vienen definidos en el artículo 29. 3 A) del RD, donde se establece que:

«La auditoría de cuentas, que tiene por objeto la verificación relativa a si las cuentas anuales representan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad y, en su caso, la ejecución del presupuesto de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios que le son de aplicación y contienen la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada».

El órgano interventor de la Entidad Local realizará anualmente la auditoría de las cuentas anuales, de acuerdo con las normas de auditoría del sector público aprobadas por la IGAE y las normas técnicas que las desarrollen, incluyendo:

- Los organismos autónomos locales.
- Las entidades públicas empresariales locales.

- Las fundaciones del sector público local obligadas a auditarse por su normativa específica.
- Los fondos y los consorcios a los que se refiere el art. 2.2 del Reglamento.
- Las sociedades mercantiles y las fundaciones del Sector Público Local no sometidas a la obligación de auditarse que se hubieran incluido en el plan anual de auditorías.

Adicionalmente se establece la obligatoriedad de publicar en las sedes electrónicas corporativas, los informes de auditoría de las cuentas anuales. Ambas cuestiones, periodicidad anual de la auditoría de cuentas y publicidad de las cuentas y de su auditoría, son aspectos fundamentales en la contribución del RD a la transparencia de las entidades del Sector Público Local.

Una cuestión importante a considerar es el perímetro del conjunto de entidades a auditar. Según el Ministerio Hacienda (2017) el número de Ayuntamientos en España ascendía en 2017 a 8.124, con un número de entidades dependientes (Organismos Autónomos, Entidades Públicas Empresariales, Consorcios, Sociedades, Fundaciones y Asociaciones) que alcanzaba la cifra de 2.739 entidades, es decir entre Ayuntamientos y sus entidades dependientes, la cifra era de 10.863 entidades. Si tenemos en cuenta otras entidades locales (Diputaciones, Cabildos, Comarcas, etc.) y sus entidades dependientes, llegamos a un total de 17.383 entidades. Se trata de un elevado número que no ha tenido el suficiente control de sus cuentas².

El establecimiento de forma generalizada de la auditoría pública como parte del control financiero que introduce el Reglamento, es sin duda un avance importante en el control efectivo de los recursos públicos gestionados en el conjunto del Sector Público Local. El Reglamento, que entró en vigor el 1 de julio de 2018, establece un horizonte de tres años para implantar el control efectivo de la totalidad del presupuesto consolidado, su art. 4.3 establece que:

«El órgano interventor dispondrá de un modelo eficaz y para ello se le deberán habilitar los medios necesarios y suficientes.

A estos efectos el modelo asegurará, con medios propios o externos, el control efectivo de, al menos, el 80% del presupuesto general consolidado del ejercicio mediante la aplicación de las modalidades de función interventora y control financiero. En el transcurso de tres ejercicios consecutivos y en base a un análisis previo de riesgos, deberá haber alcanzado el cien por cien de dicho presupuesto».

Otro elemento positivo muy importante que introduce el Reglamento es que la auditoría anual incluirá a las entidades dependientes de los entes locales. Por consiguiente, todas las entidades cuyos recursos están controlados directa o indirectamente por el órgano de gobierno de la entidad local deben ser objeto de auditoría.

2 El control externo de los entes locales en España es competencia exclusiva del Tribunal de Cuentas y de los Órganos de Control Externo (OCEX). El elevado número de entidades a auditar tiene como consecuencia que en la mayor parte de los casos la auditoría no tiene una periodicidad anual, a diferencia de lo que ocurre en otros países de nuestro entorno (Brusca, I.; Condor, V., y Manes, F.: 2018).

1 Este artículo es subsidiario del documento *Auditoría pública y transparencia en el RD 424/2017 sobre control interno en las entidades locales*. Opinión emitida n.º 1 de la Comisión del Sector Público. AECA, noviembre de 2017.

