



Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas



 $\,N^{o}$ 57 | ABRIL_JUNHO $\,$ 2012 | Edição Trimestral | Distribuição Gratuita

COMISSÃO DO CONTROLO DE QUALIDADE

ENTREVISTA A GIANCARLO ATTOLINI

AJUDAR AS PEQUENAS E MEDIAS FIRMAS DE AUDITORIA A ENFRENTAR OS DESAFIOS E A APROVEITAR AS OPORTUNIDADES DE AMANHA

A TRANSIÇÃO PARA O SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILISTICA NOS HOSPITAIS E.P.E.

António Gonçalves Marina Graça | Dália Dias Carvalho AS PRESTAÇÕES ACESSÓRIAS EM DINHEIRO

Manuel António Pita



Integridade. Independência. Competência.

CURSO DE PREPARAÇÃO PARA REVISORES OFICIAIS DE CONTAS



Ordem dos Revisores Oficiais de Contas Rua do Salitre 51 - 53 1250-198 Lisboa T 21 353 61 58 | F 21 353 61 49

OBJECTIVOS

O objectivo principal do Curso é preparar os candidatos ao exame de acesso à profissão de Revisor Oficial de Contas.

Para além disso a frequência do Curso permitirá alcançar os seguintes objectivos genéricos:

- · O desenvolvimento profissional e científico;
- · A formação profissional avançada e multidisciplinar;
- · O desenvolvimento da capacidade para a prática de revisão de contas.

O Curso terá lugar nas instalações da OROC: Lisboa: Rua do Salitre, nº 51 1250-198 Lisboa Porto: Avenida da Boavista. nº 3477 2º 4100 Porto

Abertas as inscrições para o próximo curso.

www.oroc.p





EDITORIAL

José Azevedo Rodrigues BASTONÁRIO

Tendo finalizado o ciclo relativo ao controlo de qualidade do ano de 2011, não podemos deixar de relevar o esforço da Comissão do Controlo de Qualidade e em particular do seu presidente não apenas pelo facto de se ter confrontado com o período de "transição de mandatos", como ainda pelo elevado grau de qualidade com que foram cumpridos os seus objetivos. No que concerne aos resultados do controlo, embora ainda abaixo do que seria desejável, é de notar algumas melhorias, quer nos controlos verticais, quer nos horizontais, mesmo atendendo ao crescente grau de exigência nas ações efetuadas.

Iremos continuar a enfatizar o grau de exigência e de extensão nos processos de controlo de qualidade pois, não constituindo pleno garante de qualidade a existência de um controlo forte, em muito poderá contribuir para a dignificação da profissão, para a equidade entre os membros da Ordem, para a difusão de uma imagem mais sólida no mercado, para a elevação do posicionamento da profissão e para a indução a comportamentos mais éticos e práticas mais consistentes.

O ano de 2011 caracterizou-se por um significativo rejuvenescimento da profissão ao se terem inscrito 76 candidatos o que perfaz um aumento, num só ano, superior a 6% da lista. Dos novos colegas que profissionalmente cresceram num ambiente económico algo desregulado que conduziu a economia mundial a uma situação de grande impasse e dependente do mercado financeiro, esperamos um contributo para o "refrescar" de uma profissão que necessita de emergir e de se afirmar como um dos elementos fundamentais para a credibilidade e confiança. Embora o mercado profissional, tal como os restantes setores profissionais, esteja em dificuldades, não é com ofertas a "preço de saldo" que nos afirmamos, antes, pelo contrário, a sua pática vulgariza a natureza e qualidade do nosso

serviço, contribui para a autodestruição coletiva, pelo que tais situações terão de ser acompanhadas pela Ordem com grande proximidade e exigência, em particular nas práticas reiteradas.

Recentes alterações legislativas têm vindo a conferir ao revisor maior participação, mas também maiores responsabilidades na fiscalização e supervisão das entidades. Devemos estar à altura de responder a essas acrescidas responsabilidades, o que só é possível com forte profissionalismo, com competência, com atitudes e comportamentos éticos incontestados. A Ordem vai estar cada vez mais atenta à defesa do interesse coletivo dos seus membros, procurando aumentar a intervenção do revisor na sociedade e exigindo também atitudes e comportamentos mais responsáveis.

Junto dos utilizadores vamos esforçar-nos para que a opinião emitida no relatório do revisor seja merecedora de atenção e conduza a ações corretivas, sempre que em tal opinião as mesmas se encontrem subjacentes. O uso que se faz do trabalho do revisor constitui um elemento fundamental para a importância da profissão e contribui para a sua notoriedade e indispensabilidade nos processos de controlo financeiro. Em contrapartida, reflete o reconhecimento pelo bom trabalho e gera motivação para fazer cada vez melhor.

No plano interno a Ordem tenderá a modernizar os seus processos, a apostar numa orientação de serviço para os seus membros, a minimizar o esforço financeiro dos revisores através de uma gestão cuidada dos seus recursos e controlo dos seus custos e a desenvolver uma cultura orientada para o cliente em detrimento da burocracia processual.

No plano externo, para além de continuar a manter relações de proximidade e de grande cooperação com todas as entidades, em particular com o CNSA e noutro plano com o CNOP, têm vindo a ser executadas algumas iniciativas com entidades públicas e privadas que promovam a relevância do exercício profissional e que conduzam a ações em prol das empresas e outras entidades, onde o revisor surja como um parceiro ativo, útil e gerador de valor.

Mas não nos podemos comprometer sem que sejamos capazes de responder com forte sentido de responsabilidade profissional. Práticas desviantes poderão constituir sinais de fraqueza em possíveis comprometimentos futuros o que, acontecendo, poderá colocar a Ordem numa situação de fragilidade e, consequentemente, legitimá-la para a necessidade de adotar mecanismos de seletividade.

Mantemos o propósito de a nossa revista continuar a publicar assuntos de relevância com artigos de elevada qualidade, introduzindo também leituras dedicadas a áreas de conhecimento mais complementares. A divulgação das atividades da Ordem e dos seus membros continua a constituir um mote para que seja possível acompanhar com regularidade a atividade desenvolvida. Foi com o intuito de divulgar com oportunidade o evento do passado dia 5 de julho que provocámos um ligeiro atraso na produção da presente edição e para o qual apelamos à vossa melhor compreensão.

Só com o esforço e cooperação coletiva dos membros da Ordem é que criamos condições para superar as dificuldades crescentes duma economia em recessão e dum enquadramento normativo mais exigente e nos afirmarmos como parceiros privilegiados para a sua recuperação.











SUMÁRIO

01 EDITORIAL

03 EM FOCO

COMISSÃO DO CONTROLO DE QUALIDADE

08 NOTÍCIAS

EVENTO COM A CAIXA CAPITAL
COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA
MEDALHA MUNICIPAL DE MÉRITO
CÓDIGO DE GOVERNO DAS SOCIEDADES
VII FÓRUM DE AUDITORIA INTERNA

10 ATIVIDADE INTERNA DA ORDEM

SESSÃO PÚBLICA ENCONTROS NA ORDEM 40 ANOS DE PROFISSÃO PROTOCOLOS

16 AUDITORIA

AJUDAR AS PEQUENAS E MÉDIAS FIRMAS DE AUDITORIA A ENFRENTAR OS DESAFIOS E A APROVEITAR AS OPORTUNIDADES DE AMANHÃ — ENTREVISTA A GIANCARLO ATTOLINI

CETICISMO PROFISSIONAL Departamento Técnico

22 CONTABILIDADE E RELATO

A TRANSIÇÃO PARA O SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NOS HOSPITAIS E.P.E. - UMA OPORTUNIDADE DE MUDANÇA António Gonçalves | Marina Graça | Dália Dias Carvalho

RELATO DOS RISCOS DE NEGÓCIO: AO ENCONTRO DAS EXPECTATIVAS Departamento Técnico

38 DIREITO

AS PRESTAÇÕES ACESSÓRIAS EM DINHEIRO Manuel António Pita

46 MUNDO

MELHORAR O RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE — IAASB PRETENDE RECOLHER COMENTÁRIOS SOBRE DOCUMENTO EM CONSULTA PÚBLICA

FEE RECOMENDA MELHORIAS PARA O FUNCIONAMENTO DAS COMISSÕES DE AUDITORIA

47 SAÚDE

SÍNDROME METABÓLICA: UMA DAS DOENÇAS MAIS PREVALENTES DO SECULO

48 FORMAÇÃO

CPROC E FORMAÇÃO CONTÍNUA PLANO DE FORMAÇÃO

ERRATA

Por lapso na revista Revisores 3 Auditores n.º 56 no artigo "O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento" da autoria de Rodrigo Rabeca Domingues o nome do autor não está totalmente correto. Assim, nas páginas 45 a página 49, no topo, onde se lê Rodrigo Rebeca Domingos deve ler-se Rodrigo Rabeca Domingues. Pelo lapso apresentamos ao autor e aos leitores o nosso pedido de desculpa.



Integridade. Independência. Competência.

DIRETOR: José Azevedo Rodrigues | DIRETORA ADJUNTA: Ana Isabel Morais | COORDENADORA: Ana Cristina Doutor Simões | CONSELHO DE REDAÇÃO: Domingos José da Silva Cravo, Luísa Anacoreta Correia, António Sousa Menezes, Sérgio Pontes | DESIGN: Inês Ferreira | APOIO E SECRETARIADO: Ana Filipa Gonçalves | PROPRIEDADE: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas | Rua do Salitre 51 1250-198 LISBOA | revista@oroc.pt | NIPC: 500918937 | Tel: 213 536 158 | Fax: 213 536 149 | Registo de Propriedade n.º 111 313 | DGCS SRIP Depósito Legal n.º 12197/87 | EXECUÇÃO GRÁFICA: Britográfica Tel: 219 487 025 / 917 221 636 | Distribuição Gratuita | Tiragem 2000 Exemplares | Os artigos são da responsabilidade dos seus autores e não vinculam a OROC



EM FOCO



COMISSÃO DO CONTROLO DE QUALIDADE

Ações de Controlo de Qualidade 2011/2012

(excertos do relatório anual - a versão completa pode ser consultada em http://www.oroc.pt/fotos/editor2/CCQ/RelAnualCCQ2012.pdf)



Integridade. Independência. Competência.

RELATÓRIO ANUAL DA CCO SORTEIO PÚBLICO ANUAL

Os controlos de qualidade programados têm vindo a abranger a totalidade dos revisores e sociedades de revisores de entidades de interesse público, em períodos de três anos, e os restantes revisores e sociedades de revisores em períodos de seis anos.

Os controlos de qualidade programados incluem um controlo horizontal incidente sobre cada uma das entidades sorteadas em sorteio público e controlos verticais incidentes sobre dossiês dessas entidades identificados no sorteio ou escolhidos pela CCQ a partir dos mapas anuais de atualização profissional submetidos à Ordem pelos revisores e sociedades de revisores.

Os controlos de qualidade não programados resultaram de deliberação do Conselho Diretivo visando avaliar a qualidade de trabalhos específicos em resposta a factos e situações previstas no regime jurídico.

Os controlos de qualidade têm vindo a ser executados por controladores/relatores selecionados anualmente, de entre as candidaturas recebidas de revisores que preenchem determinados requisitos, nomeadamente, a de experiência relevante de pelo menos cinco anos em revisão legal das contas/auditoria, resultados satisfatórios em controlo de qualidade a que tenham sido sujeitos, frequência de ação de formação sobre o controlo de qualidade, entre outros.

Para a realização dos controlos existem guias (questionários) pré definidos por setor de atividade para o controlo vertical, sendo que quanto ao controlo horizontal o mesmo incluiu a análise das questões da independência, da formação contínua, da ética e deontologia, da adequação dos recursos e, ainda, a descrição e avaliação do sistema interno de qualidade.

EM FOCO

Em sessão pública realizada em 22 de junho de 2011, foram sorteados ou selecionados para controlo os seguintes dossiês:

	DOSSIÊS S ORTEADOS	DOSSIÊS SELECIONADOS PELA CCQ	TOTAL
22 ROC/SROC com EIP			
- Emitentes de valores mobiliários	8	6	14
- Instituições de crédito	12	7	19
- Fundos de investimento mobiliário	2	-	2
- Fundos de investimento imobiliário	2	2	4
- Soc. e fundos de capital de risco	1	3	4
- Soc. e fundos de titularização de créditos	1	-	1
- Empresas de seguros e de resseguros	5	-	5
- Soc. gest. part. sociais instituições crédito	1	2	3
- Soc. gest.de part. sociais setor de seguros	1	-	1
- Fundos de pensões	2	1	3
- Empresas públicas	5	7	12
- Outras entidades	-	37	37
Sub-Total	40	65	105
23 SROC de outras entidades	-	43	43
36 ROC de outras entidades	-	36	36
Total	40	144	184

As conclusões dos controlos de qualidade realizados em referência à revisão de contas / auditoria do exercício de 2010 são resumidos nos quadros seguintes relativamente ao controlo horizontal e vertical:

Síntese das conclusões do controlo horizontal por categorias, por entidades e por natureza:

	TOTAL DE ROC/SROC				ROC/SROC COM EIP				S	ROC DE ENTIC		4S	ROC DE OUTRAS ENTIDADES			
	20	2011		10	10 2011		2010		2011		2010		2011		2	010
	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%
Sem nada de especial a referir	30	37%	41	51%	10	46%	13	54%	4	17%	2	10%	16	45%	26	68%
Com observações e recomendações de menor relevância	31	38%	23	28%	6	27%	7	29%	17	74%	12	60%	8	22%	4	11%
Com observações e recomendações de relevância	15	19%	14	17%	6	27%	3	13%	2	9%	5	25%	7	19%	6	16%
Com resultados insatisfatórios	-	-	2	2%	-	-	1	4%	-	-	1	5%	-	-	-	-
Anulados	5	6%	2	2%	-	-	-	-	-	-	-	-	5	14%	2	5%
Total	81	100%	82	100%	22	100%	24	100%	23	100%	20	100%	36	100%	38	100%

As deficiências detetadas no controlo horizontal foram devidas, entre outros, aos seguintes motivos:

	2011	2010
Não adequação do sistema interno de qualidade	54%	50%
Questões relativas a ética, deontologia e independência	5%	13%
Desadequação dos recursos humanos utilizados	11%	11%
Não publicação do relatório de transparência	5%	7%
Outros	25%	19%
	100%	100%
	100%	100%

As deficiências sobre o sistema interno de qualidade referem-se essencialmente à falta da sua formalização e monitorização, verificando-se também situações de falta de uniformidade entre os sócios e entre os diferentes escritórios na aplicação do referido sistema. Observa-se ainda, nalguns casos, a falta de revisão independente por outro sócio.

No respeitante aos recursos humanos utilizados, verificam-se insuficiências e ainda situações de subcontratação total de colaboradores a outras sociedades que não estão sujeitos às regras de independência e formação profissional da OROC. Estas redes nem sempre são devidamente identificadas no relatório de transparência.

Síntese das conclusões do controlo vertical por categorias, dossiês e por natureza:

	TOTAL DE DOSSIÊS			ROC/SROC COM EIP				SI	ROC DE ENTID		\S	ROC DE OUTRAS ENTIDADES				
	20)11	11 20		2011		2010		2011		2010		2011		2010	
	n°	%	n°		n°	%	n°	%	n°		n°		n°		n⁰	%
Sem nada de especial a referir	90	49%	95	51%	73	69%	72	66%	12	28%	14	38%	5	14%	9	23%
Com observações e recomendações de menor relevância	66	36%	57	31%	26	25%	23	21%	24	56%	14	38%	16	44%	20	51%
Com observações e recomendações de relevância	20	11%	24	13%	5	5%	11	10%	7	16%	8	22%	8	22%	5	13%
Com resultados insatisfatórios	3	1%	7	4%	1	1%	3	3%	-	-	1	2%	2	6%	3	8%
Anulados	5	3%	2	1%	-	-	-	-	-	-	-	-	5	14%	2	5%
Total	184	100%	185	100%	105	100%	109	100%	43	100%	37	100%	36	100%	39	100%

As deficiências mais significativas detetadas no controlo vertical foram as seguintes:

	2011	2010
Insuficiência na execução de trabalho em áreas chave	52%	58%
Deficiências no relato de reservas, ênfases e outras	34%	22%
Planeamento do trabalho inexistente ou insatisfatório	4%	6%
Prática de honorários não adequados	8%	4%
Outras	2%	10%
	100%	100%

As deficiências na execução dos trabalhos referem-se essencialmente a: insuficiente documentação dos testes de auditoria executados, insuficiente documentação dos julgamentos efetuados na escolha dos testes realizados ou na análise das estimativas da administração dos clientes (imparidades, recuperação de impostos diferidos ativos), insuficiência das provas de confirmações externas, insuficiente documentação do âmbito e profundidade dos testes de auditoria realizados em certas áreas das demonstrações financeiras e divulgações efetuadas no Anexo (eventos subsequentes e contingências) e insuficiente documentação da estratégia de auditoria de grupos.

Observam-se também insuficiências na documentação: do planeamento em vários aspetos, entre os quais, a quantificação dos recursos necessários e sua qualificação, com reflexo na quantificação dos honorários quase nunca suportada e da conclusão dos trabalhos,

entre os quais, a verificação da suficiência do trabalho realizado face aos erros previstos e encontrados, com consequência na qualidade do relato.

AÇÕES DE ACOMPANHAMENTO

Dossiês com observações e recomendações de relevância

Os ROC/SROC cujo controlo de qualidade horizontal ou vertical do ano anterior revele observações e recomendações de relevância são objeto de acompanhamento no ano seguinte. Estes procedimentos de acompanhamento, que têm vindo a ser realizados desde 2006, dão a possibilidade às entidades, naquelas circunstâncias, de implementar as recomendações resultantes do controlo de qualidade, evitando a sujeição imediata a medidas ou penalidades disciplinares.

Os procedimentos de acompanhamento, pela CCQ, incluem entre outros os seguintes procedimentos:

- Pedido de apresentação no prazo de 30 dias dum plano detalhado e calendarizado das medidas e procedimentos a implementar no sentido de serem superadas as insuficiências e deficiências detetadas.
- Realização de entrevistas, com os Revisores (ROC ou SROC), para avaliação do processo de implementação dos planos de melhorias, previamente apresentados à CCQ.

COMISSÃO DO CONTROLO DE QUALIDADE PROGRAMA DE INTERVENÇÃO 2012

(Referente a Revisão/Auditoria às contas do exercício de 2011)

- A Exercer o Controlo de Qualidade efetuado numa base sistemática, devendo para o efeito:
 - a) Proceder ao Sorteio a que se refere o artigo 12.º do Regulamento do Controlo de Qualidade (de acordo com os critérios constantes do documento anexo intitulado "Sorteio Público")
 - b) Promover o processo de candidatura e efetuar a seleção de controladores-relatores
 - c) Proceder à seleção das entidades a controlar tendo em conta as diferentes categorias e formas de exercício da atividade: dos revisores em entidades de interesse público e noutras entidades
 - d) Identificar os dossiês a controlar e promover a realização dos respetivos controlos de qualidade.
- **B** Proceder ao acompanhamento dos ROC e SROC cujo controlo de qualidade anterior tenha tido resultados insatisfatórios ou com observações e recomendações de relevância.
- **C** Promover a realização de controlos de qualidade aos ROC e SROC sobre que vier a recair designação, por deliberação do Conselho Diretivo, nos termos da alínea h) do artigo 5.º do Regulamento do Controlo de Qualidade.
- Pedido de apresentação, quando aplicável, de relatório escrito descrevendo as medidas tomadas, nos trabalhos referentes ao exercício de 2011, para eliminar as insuficiências e deficiências detetadas.

Dossiês insatisfatórios (Conselho Disciplinar)

Os processos de ROC/SROC cujo controlo de qualidade horizontal ou vertical revele resultado insatisfatório são remetidos para Conselho Disciplinar. Assim:

- relativamente aos controlos respeitantes ao ano de 2010 (demonstrações financeiras de 2009), foram remetidos para Conselho Disciplinar 7 processos;
- relativamente aos controlos respeitantes ao ano de 2011 (demonstrações financeiras de 2010), foram remetidos para Conselho Disciplinar 5 processos.

A ação Disciplinar sobre processos remetidos ao Conselho Disciplinar é divulgada no sítio da Ordem na *internet*.

NOTA FINAL

A experiência tem vindo a demonstrar que os revisores continuam sensibilizados para aceitar, de forma colaborante, a execução de ações de controlo das suas próprias estruturas e dos seus dossiês de trabalho. Por outro lado, exige-se aos Controladores-Relatores uma atuação equilibrada e um julgamento objetivo e imparcial da forma como o trabalho foi desenvolvido e evidenciado.

É também evidente que as conclusões do controlo de qualidade têm tido um efeito importante: i) na decisão de vários revisores de auto suspenderem o exercício da atividade sempre que não preencham ou não prevejam preencher no imediato os requisitos essenciais e necessários para suportar o seu trabalho no desempenho das suas funções de interesse público e ii) na decisão de várias SROC adotarem estruturas organizativas e sistemas de controlo de qualidade interno mais adequados às novas exigências.

O exercício do controlo de qualidade tem vindo assim a ser animado por uma profunda convicção de que se trata de uma ação indispensável para melhor salvaguardar os interesses da profissão e do público em geral. É por tal razão que, por si só, se justifica o investimento que a OROC tem vindo a fazer na manutenção e aperfeiçoamento do Sistema do Controlo da Qualidade.

NO PRESENTE É GARANTIR O FUTURO.



A incerteza do futura obriga nos a tomar, hoje, decisões que garantam a segurança e a valor da nossa reforma.

Atravée dos seus Fundos de Pensões a Banif Açor Pensões tem com certeza a solução que procura.

BANIF AÇOR PENSÕES. A SUA REFORMA EM BOAS HÃOS.



EVENTO COM A CAIXA CAPITAL

A Ordem realizou em conjunto com a Caixa Capital Encontros sobre o tema "O Desafio da Capitalização e Crescimento nas PME".

Os encontros foram realizados em Lisboa e no Porto e contaram com a intervenção de diversos oradores.

PROGRAMA-

· Acolhimento dos Participantes

· Boas Vindas

António Nogueira Leite - Vice-Presidente da Caixa Geral de Depósitos José Azevedo Rodrigues - Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

· Enquadramento sobre Opções de Financiamento Mezzanine

Palestra proferida por:
Udo Neuhauber - Head od Division de Equity Financing e Mezzanine Financing do
Ministério Federal de Economia e Tecnologia Álemão
> Mezzanine Instruments and SME Financing

· Painel-Debate sobre o Desafio da Capitalização e Crescimento nas PME Membros do Painel:

José Azevedo Rodrigues - Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais dos ROC (Lisboa) / José Rodrigues de Jesus - Vice Presidente do conselho Diretivo da Ordem dos ROC

> Funções ROC - Informação e Governance

Luis Laginha de Sousa - *Presidente da Euronext Lisboa* > Oferta Mercado de Capitais / Alternext

Francisco Santos Silva — *Diretor Central da CGD (Lisboa) /* José Soares de Oliveira - *Diretor Central da CGD (Porto)*

> Oferta Caixa Empresas

Alfredo Antas Teles - *Presidente da Comissão Executiva da Caixa Capital* > Oferta Capital de Risco / Caixa Mezzanine

· Enquadramento à Atividade Económica

Palestra proferida por: Félix Ribeiro - Economista

> Dinâmicas de Globalização dos Mercados

· Encerramento da Sessão

A iniciativa teve como principal objetivo promover uma colaboração eficaz entre o financiador das empresas e os seus revisores oficiais de contas, no âmbito de um novo produto da Caixa Capital designado por financiamento Mezzanine. Dessa colaboração espera-se que resultem benefícios para as empresas que permitirão o seu

Foram identificadas algumas intervenções importantes dos revisores oficiais de contas, nomeadamente:

- · Realização de due dilligence inicial para efeitos de avaliação por parte do financiador da possibilidade e dos contornos da operação de financiamento designada Mezzanine
- · Acompanhamento por Revisor do reporte financeiro devido pela empresa ao financiador ao longo da vida da operação de financiamento
- · Revisão das contas anuais, como usual.

Foi enfatizada a necessidade de as empresas se pautarem por modelos de gestão mais claros e ajustados e por uma adequada informação de gestão que garanta confiança aos diversos agentes envolvidos. Assim, e no âmbito da intervenção acima identificada em 2.º lugar, foi dada relevância ao contributo que os revisores podem prestar para a melhoria do modelo e processos de gestão e para garantir a fiabilidade no reporte financeiro enquadrado no acordo de financiamento.













COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

Foi publicado no Diário da República no passado dia 29 de junho o Decreto-Lei n.º 134/2012 aprovando o regime jurídico da organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística (CNC). Com a alteração efetuada, a CNC passa a integrar as atribuições e competências da anterior Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP). Assim, a Comissão executiva da CNC passa a ser constituída por dois comités:

- · Comité de Normalização Contabilística Empresarial (CNCE);
- · Comité de Normalização Contabilística Público (CNCP.

Cada um dos comités contará, na sua composição, com um representante da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

MEDALHA MUNICIPAL DE MÉRITO

A Ordem congratula-se com a atribuição da Medalha Municipal de Mérito Grau Ouro ao Colega José Rodrigues de Jesus, também Vice-Presidente do Conselho Diretivo e Diretor da Secção Regional do Norte. Da proposta de atribuição da Medalha consta o seu *curriculum*, em traços gerais, e a afirmação: "José Rodrigues de Jesus tem contribuído, com afinco, para o desenvolvimento da ciência económica dedicando-se através do rigor do seu trabalho à eficiência do mundo das empresas."



CÓDIGO DE GOVERNO DAS SOCIEDADES

O Instituto Português de Corporate Governance (IPCG) apresentou um projeto de Código de Governo das Sociedades, aplicável às Entidades de Interesse Público. A Ordem esteve representada pelo seu Bastonário na sessão de apresentação do projeto em 29 de maio. Com a apresentação deu-se início à fase de consulta pública.

O projeto de Código de Governo das Sociedades pode ser consultado e comentado em http://www.cgov.pt/index.php?option=com_content&task=view&id=706&Itemid=1



VII FÓRUM DE AUDITORIA INTERNA

O Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI), realizou no passado dia 21 de junho de 2012, no Hotel Altis em Lisboa, o VII Fórum de Auditoria Interna, subordinado ao tema "Controlo Interno e Sustentabilidade das Organizações".

O evento contou com a participação de representantes da Portugal Telecom e BES que descreveram os sistemas de controlo interno implementados naquelas entidades. Contou também com um representante do *Information Systems Audit and Control Association* (ISACA) que abordou o tema da tecnologia ao serviço da auditoria interna e com representantes de firmas internacionais de auditoria que fizeram uma breve abordagem sobre a importância do controlo interno para a sustentabilidade de um negócio e sobre o valor acrescentado do controlo interno nas organizações em geral.

O evento finalizou com a entrega dos diplomas de certificação profissional em Auditoria Interna e a entrega dos prémios do melhor trabalho sobre Auditoria Interna.





SESSÃO PÚBLICA

No passado dia 5 de julho os membros da Ordem tiveram oportunidade de se reunir em mais uma sessão pública que contemplou algumas cerimónias e o sorteio público anual promovido pela Ordem.

A sessão foi aberta pelo Bastonário José Azevedo Rodrigues que começou por lembrar que se comemora em 2012 o 40.º aniversário da profissão.



As primeiras palavras foram de homenagem aos colegas que faleceram. De seguida o Bastonário salientou o serviço dos colegas que completaram 25 anos de profissão, uma profissão em prol do interesse público. Dirigiu-se depois aos novos Colegas a quem transmitiu uma mensagem de acolhimento mas também uma mensagem de forte exigência.

O Bastonário manifestou que se espera dos novos revisores oficiais de contas um forte contributo para a dignificação da profissão, lembrou a responsabilidade que os revisores assumem como garantes da confiança no bom desempenho das entidades públicas e privadas onde exercem a sua atividade profissional. Afirmou que a Ordem tudo fará para garantir um comportamento eticamente elevado e, nesse âmbito, anunciou que vai ser brevemente constituída uma comissão de acompanhamento do código de ética.

Continuando a sua intervenção, o Bastonário informou que a Ordem vai procurar introduzir algumas melhorias no sistema de controlo de qualidade. Referiu não se pretender um sistema policial mas pretender-se que sejam reconhecidas as competências e profissionalismo dos membros da Ordem.



O Bastonário revelou também que a Ordem está a tentar fazer chegar mais longe a atividade dos revisores, nomeadamente sensibilizando as entidades para a importância da opinião emitida pelo revisor oficial de contas. Há consciência de que em algumas situações o relatório do revisor oficial de contas não é lido. Tal não permite cumprir o requisito essencial: que o utilizador daquela informação a use, nomeadamente, para implementação de ações tendentes a melhorar o que o ROC possa ter reportado como menos bom. Pretende-se que os utentes tenham confiança na informação e que a usem. Isso aumentará a utilidade do relatório do revisor mas também a sua responsabilidade. O trabalho do revisor não consiste em emitir certificações, consiste em proporcionar confiança aos leitores dos dados divulgados pelos emitentes dos documentos de prestação de contas.

Voltando a dirigir-se aos novos colegas, afirmou serem eles a esperança da renovação da atividade profissional. A Ordem espera dos novos revisores que usem com competência e ética as suas novas atribuições. A Ordem será exigente na verificação do cumprimento dessas obrigações.

A mensagem do Bastonário terminou com a afirmação de que se procura uma sociedade mais justa, para a qual é necessária mais fiabilidade das Contas e uma melhor gestão, quer de entidade públicas quer de entidades privadas. "Contamos com os colegas novos, sabemos que estarão connosco na prossecução desses objetivos, como defensores do baluarte da anticrise social e anticrise de natureza ética", concluiu.

Seguiu-se uma homenagem póstuma aos membros da Ordem falecidos no último ano. A homenagem foi dirigida pelo Vicepresidente José Rodrigues de Jesus que se referiu à significativa colaboração dos Colegas em diversas áreas profissionais relacionadas com a atividade do revisor oficial de contas e concluiu propondo um minuto de silêncio.





REVISORES OFICIAIS DE CONTAS FALECIDOS

ROC N.°	NOME
217	Mário Branco Trindade
1046	Serafim Fernando da Silva Castro
525	José Augusto Nadais de Sousa
638	Domingos José da Silva Cravo
790	Joaquim Fernando da Cunha Guimarães

Procedeu-se, depois, à entrega das medalhas comemorativas aos revisores oficiais de contas que completaram 25 anos de profissão e de seguida à entrega dos certificados aos revisores recém-inscritos na lista dos revisores oficiais de contas.

ROC N.º	NOME
571	José Joaquim Marques de Almeida
572	Carlos Luís Oliveira de Melo Loureiro
573	João Manuel Gonçalves Correia das Neves Martins
574	António Luís Isidro de Pinho
575	José Manuel de Castro Sousa Miranda
576	Eugénio Cristóvão Coelho Ferreira da Costa
577	Carlos Alberto Amaro Bispo
578	João Raul Rodrigues Cabral
579	José Soares Gomes da Silva
581	Agostinho de Gouveia
582	Fernando Júlio Gonçalves Ribeiro
583	Rui Manuel Esteves Rodrigues

NOVOS REVISORES ROC N.º NOME

1512	Carina Menino Fonseca
1513	Manuel António Ramos da Silva
1514	Marianela Filipa Gonçalves do Rego
1515	Nuno Cláudio Dias Ferreira dos Santos
1516	Eduardo Jorge Creio da Costa Caldas
1517	Isabel Maria das Neves Ferreira Carvalho
1518	Tiago de Sousa Gaspar
1519	Rui Manuel Tavares Leitão
1520	Paulo Jorge Seabra dos Anjos
1521	Carla Cristina Francisco Mássa
1522	Cristina Maria Pereira Nunes Figueiredo Rodrigues
1523	Ana Sofia Gonçalves Belgas
1524	Josué Barbosa Soares
1525	Luís Pedro dos Santos Caeiro
1526	Cristina Maria do Coito Roque
1527	Vítor Luís Carrasqueira dos Santos
1528	Maria Isabel Bento da Silva
1529	Maria Manuela Cardoso Lemos
1530	André Miguel Andrade e Silva Junqueira Mendonça
1531	Vera Mónica Martins Serras Pita
1532	Rui Jorge dos Anjos Duarte
1533	Nuno Miguel Borges Alves Pereira
1534	Susana Cristina da Silva Miranda Gonçalves
1535	Sandra Marina Conde do Amaral
1536	Ricardo Jorge Pereira
1537	Sérgio Alexandre Canarias Ramos
1538	Pedro Miguel Dias de Campos
1539	José Manuel Pina Paiva
1540	Jorge Miguel Rijo de Carvalho
1541	Catarina Sofia Filipe Pacheco Fernandes
1542	Cristina Isabel da Cruz Simão
1543	Jorge Miguel Lopes Correia
1544	Davide Alexandre Henriques Ribeiro
1545	Frederico José da Silva Nunes
1546	Rui Miguel Bernardo Dias
1547	Gil Bruno de Sousa Monteiro
1548	Pedro Jorge Figueiredo Pulido
1549	José Miguel Martins Pinho Pinhal
1550	Carina de Brito Pires
1551	Marta Maria Miranda de Abreu Brandão
1552	Susana Miguel Oliveira Pinto
1553	Manuel Alexandre Veríssimo da Luz
1554	Luís Miguel Santos Oliveira Braga Moinhos
1555	Ricardo Nuno Gomes Coelho
1556	Maria Albertina Almeida Barreiro Rodrigues
1557	Rui Alexandre Estrelinha da Silva Glória
1558	Rui Alexandre dos Santos Sá Carrilho
1559	Eduarda Maria Pereira da Costa
1560	Carla Margarida Vicente Godinho
1561	Magda Sofia Barbosa Costa
1562	João Miguel Gonçalves da Silva
1563	Pedro Miguel Ciriaco Guerreiro
1564	Vasco Manuel Teixeira de Sampaio Jara Schiappa
1565	Cidália Maria Bernardo Silvestre
1566	Catarina Isabel Vieira Pereira
1567	Dulce Amália Teixeira Gomes
1568	Marta Patrícia Rocha Guimarães
1569	Carlos Manuel de Jesus e Sousa de Araújo Ribeiro
1570	Nuno Moreira Gomes Ramos Alves
1571	Alfredo Jaime Azevedo Martins
1572	César Manuel Ferreira Filipe
1573	Matilde Maria Oliveira Pinto do Couto
1574	Rui Alexandre de Lemos Montes Pinto
1575	Nuno Miguel Marques Baptista
1576	Marta Sofia Tavares Ferreira Rocha
1577	Lisa Vanessa Mendes dos Santos Rato
	Maria João Pagarim Ribeiro Kraizeler
1578 1579	Ricardo Nuno Lopes Pinto





Pelas 16.30h, como agendado, deu-se início à sessão relativa ao controlo de qualidade que culminou com o sorteio público.

O Bastonário José Azevedo Rodrigues abriu a sessão. Referiu que o controlo de qualidade não é um fim em si mesmo mas um dos instrumentos que visa assegurar que a atividade de revisão é exercida como devido; o controlo de qualidade é feito com a visão do reconhecimento da profissão pelas entidades públicas e privadas.

Para garantir esse reconhecimento, os revisores e, portanto, a Ordem, são os primeiros interessados na manutenção de elevados níveis de qualidade.



Seguiu-se a intervenção do Presidente do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) Dr. José da Silveira Godinho. A intervenção começou por enquadrar a ação de controlo de qualidade como um meio relevante para garantir os requisitos de qualidade que se impõem ao revisor. Como requisitos de qualidade o Presidente do CNSA salientou o ceticismo e a competência técnica. Lembrou que o CNSA assume a responsabilidade final pelo sistema de controlo de qualidade. O Presidente afirmou que o CNSA assegura independência e eficácia no controlo de qualidade desenvolvido pela Ordem. O CNSA procede à avaliação prévia do plano, ao acompanhamento do controlo de qualidade feito pela OROC e à verificação final dos controlos efetuados. No final de cada ciclo anual o CNSA divulga um relatório com os resultados finais do controlo de qualidade e com as suas recomendações. O Presidente do CNSA recomendou a leitura do relatório recentemente divulgado no sítio do CNSA na internet referente ao ciclo 2011 / 2012.



Referindo-se às propostas da Comissão Europeia relativas à regulamentação da auditoria (diretiva e regulamento), o Presidente informou que o CNSA tem vindo a contribuir para a definição da posição nacional para a discussão dessas propostas, sendo representado pelo seu Secretário-geral no Grupo de direito das

O Presidente do CNSA deu a conhecer que o CNSA defende o reforço da independência da supervisão. Defende um modelo misto que entende ser uma solução equilibrada, no qual ficaria reservado ao CNSA o controlo de qualidade relativo a entidades de maior risco. enquanto a Ordem dos Revisores oficiais de contas manteria o controlo de qualidade sobre a maior parte dos seus membros, por delegação do CNSA.

Finalmente, o presidente do CNSA manifestou o reconhecimento pelo contributo relevante dado ao CNSA pelo Bastonário da Ordem, referindo-se ao Bastonário em funções até ao início deste ano Dr. António Gonçalves Monteiro e ao Bastonário em funções desde então Dr. José de Azevedo Rodrigues.

A sessão pública continuou com a apresentação pelo Dr. António Dias do relatório anual da Comissão do Controlo de Qualidade (em foco nesta edição da revista). Terminou com o sorteio das Entidades de interesse público, sociedades de revisores oficiais de contas e revisores oficiais de contas a serem objeto de controlo de qualidade em 2012/2013.









ENCONTROS NA ORDEM

Realizaram-se nos passados dias 6 e 28 de junho dois encontros na Ordem em Lisboa e no Porto, respetivamente, sobre o tema Responsabilidade dos órgãos de administração e fiscalização. Os encontros registaram um elevado número de participantes.



40 ANOS DE PROFISSÃO

Em 2012 completam-se 40 anos de existência da profissão de Revisor Oficial de Contas em Portugal. No preâmbulo do decreto-lei n.º 1/72 de 3 de janeiro que estabelece pela 1.ª vez a regulamentação da atividade de revisor oficial de contas pode ler-se:

"É manifesta a importância de que se reveste a fiscalização das sociedades anónimas, quer para as próprias sociedades e para os interesses dos seus sócios e credores, quer ainda para o interesse público. (...) Devem os revisores constituir necessariamente um corpo de técnicos idóneos para o desempenho de uma actividade de tão alto relevo na vida das empresas.

(...) outras entidades, singulares ou colectivas, podem igualmente desejar recorrer aos serviços dos revisores oficiais de contas (...) pois mostra-se aconselhável que se alarguem as possibilidades de utilização destes profissionais particularmente qualificados.

É ainda previsto que os revisores de contas prestem serviços de consulta compreendidos no âmbito da sua especialidade. Trata-se de um aspecto com evidente interesse prático: não afecta a estrutura básica da profissão e pode contribuir para que adquira o prestígio e a autoridade desejáveis (...).

Deve concluir-se, em síntese, que a organização da actividade de revisor oficial de contas tem por fim assegurar o bom exercício desta e a salvaguarda da dignidade e independência dos respectivos

(...) Foi considerada a experiência positiva de alguns países, mas só a prática demonstrará o acerto das soluções adoptadas e poderá sugerir eventuais aperfeiçoamentos."

A Ordem irá promover em Outubro o evento comemorativo dos 40 anos de profissão, o qual será, também, mais uma oportunidade de reflexão para a Ordem e para os Colegas.

PROTOCOLOS

A Ordem tem formalizado protocolos com diversas entidades que atuam em áreas de interesse pessoal ou profissional para os revisores oficiais de contas. Os protocolos podem ser consultados no sítio da Ordem na internet, na área reservada estando acessíveis as ligações aos sites das respetivas entidades na área geral. A esta data estão em vigor protocolos com as entidades indicadas nesta página.

























Por uma vida melhor















AJUDAR AS PEQUENAS E MEDIAS FIRMAS DITORIA A ENFRENTAR ROVEITAR DRTUNIDADES DE AMANHÂ

A IFAC publicou recentemente uma entrevista com Giancarlo Attolini, Presidente do Comité da IFAC para as Pequenas e Médias Firmas de Auditoria ou Contabilidade (PMF). Destacamos aqui algumas das suas observações que se podem mostrar relevantes para as Sociedades de Revisores Oficiais de Contas em Portugal.

O texto completo da entrevista encontra-se disponível em http://www.ifac.org/news-events/2012-05/helping-small-andmedium-sized-practices-meet-challenges-and-seize-opportunities

Entrevista a Giancarlo Attolini

Questionado sobre a **importância das pequenas e médias firmas de auditoria** Giancarlo respondeu que "as pequenas e médias firmas de auditoria (PMF) proporcionam uma ampla gama de serviços profissionais de alta qualidade — desde a auditoria tradicional e serviços relacionados, até à criação de valor através de aconselhamento empresarial para atender as necessidades dos seus clientes, que são normalmente pequenas e médias entidades (PME). As PME são de crucial importância para a saúde e a estabilidade da economia global: As PME representam a maioria do PIB do setor privado, do emprego e do crescimento a nível mundial, e, além disso, são a chave para a recuperação da economia global a uma das crises económicas mais profundas dos tempos modernos."

Giancarlo ainda reforçou que "A IFAC reconhece que responder às necessidades das PMF e PME é importante. E os seus membros concordam com esse sentimento. O Inquérito Global mais recente da IFAC, que questionou presidentes e diretores executivos de organismos membros da IFAC, mostrou que abordar as necessidades das PMF e PME é a segunda questão mais importante para a profissão em 2012."

Questionado sobre o motivo pelo qual as PME optam muitas vezes por contratar as PMF para vários serviços profissionais, Giancarlo afirmou que "A nossa pesquisa global, como resumido no documento de informação da IFAC "O Papel das PMF no apoio às PME", indicou que as PME contratam as PMF para uma série de serviços profissionais, por diversos motivos, principalmente a sua reputação de competência e confiança, agilidade e proximidade geográfica."

AUDITORIA

Questionado sobre quais **as alterações previsíveis no futuro global das PMF** Giancarlo respondeu que "A economia global mudou muito nos últimos anos e o setor de auditoria e contabilidade não escapou a essas mudanças. Assim, não é nenhuma surpresa descobrir que as PMF estão a enfrentar uma alteração económica e regulamentar caracterizada por grandes desafios, mas também com grandes oportunidades, se os resultados do inquérito do quarto trimestre da IFAC sobre PME se confirmarem. O inquérito revelou que os encargos regulatórios e os problemas económicos continuam no topo da lista de desafios enfrentados por PMF e pelos seus clientes que são pequenas empresas.

Claro que os resultados globais mascaram algumas variações regionais significativas. Mas uma lição chave, se existir uma, para as PMF é que estas têm melhores condições para prosperar na nova economia global, se mudarem com os tempos."

No que respeita aos **principais desafios que as PMF estão a enfrentar** Giancarlo afirmou que "O inquérito do quarto trimestre da IFAC sobre PME teve mais de 2.400 respostas de todo o mundo graças aos esforços de promoção de muitos organismos membros da IFAC. Em todas as regiões à volta da Europa, o peso da regulamentação foi classificado como o maior desafio enfrentado pelos profissionais com pequenas e médias empresas como clientes. Enquanto isso, a incerteza económica foi classificada como o maior desafio na Europa em si.

Quando os profissionais foram convidados a identificar o maior desafio para os seus escritórios, manterem-se atualizados com as novas normas e regulamentos foi escolhido em primeiro lugar, seguido por atrair e reter clientes em quase todas as regiões (na Ásia, esses dois primeiros foram invertidos).

A pesquisa mostrou que os entrevistados eram, em geral mais positivos sobre 2012, em comparação com 2011, embora os europeus fossem visivelmente menos otimistas sobre o futuro do que os de outras regiões.

À medida que a economia global começa a dar sinais de retoma, as PMF devem adaptar-se por forma a capitalizar as oportunidades emergentes".

Sobre a melhor forma das PMF superarem a incerteza económica e outros desafios Giancarlo respondeu que "Primeiro, aumentar os **esforços de marketing e promoção**. De acordo com os resultados do inquérito, o crescimento dos honorários profissionais serão impulsionados principalmente pela conquista de negócios de novos clientes. Isto irá exigir mais e melhor promoção e esforços de marketing que devem concentrar-se sobre o que distingue as PMF, tal como mencionado anteriormente, mais notavelmente a sua reputação de competência e confiança, agilidade e proximidade geográfica. Segundo, foco na assessoria/consultoria - Estes serviços, que vão desde a consultoria fiscal e gestão financeira aos serviços emergentes como a gestão de riqueza e aconselhamento sobre práticas de negócios sustentáveis, são uma área crucial para o crescimento das PMF. Mas talvez o mais revelador tenha sido a constatação de que a falta de tempo disponível dos sócios e os serviços de marketing insuficientes para clientes eram vistos como o maior desafio no fortalecimento dos serviços de assessoria/consultoria. Isto sugere que as PMF precisam libertar tempo para os seus sócios para que funcionem, talvez definir preços com base no valor do serviço, para garantir um bom retorno, e, como mencionado anteriormente, aumentar o marketing e promoção da firma. O inquérito também revelou que o relacionamento com o

cliente já existente é o principal motivo pelo qual as PME procuram os serviços de assessoria/consultoria, sugerindo que as PMF deverão, sempre que as regras éticas permitirem, promovê-los junto dos clientes existentes.

Sobre a forma como o mundo mudou e como podem as PMF mudar com ele Giancarlo afirmou que o melhor caminho seria "Primeiro, Internacionalizar – o comércio transfronteiras, em bens e serviços, e o investimento está a crescer exponencialmente e grandes avanços nos transportes, informática, comunicações e infraestruturas estão a tornar o mundo um lugar menor. Em resultado disso, as PME estão cada vez mais a fazer negócios internacionalmente. As PMF terão, portanto, necessidade de se internacionalizar se quiserem efetivamente apoiar essas PME. Um bom lugar para começar é ter uma estratégia, que pode incluir juntaram-se a uma rede internacional de associação ou de práticas, possivelmente afiliando-se a uma empresa nacional com ligações internacionais. O valor de uma rede ou associação internacional resulta do conhecimento que as firmas membros podem oferecer aos clientes locais. Isso significa que mesmo um escritório pequeno pode ajudar o cliente a globalizar-se e pode ajudar o escritório a reter clientes que poderiam ter tendência em escolher uma firma maior.

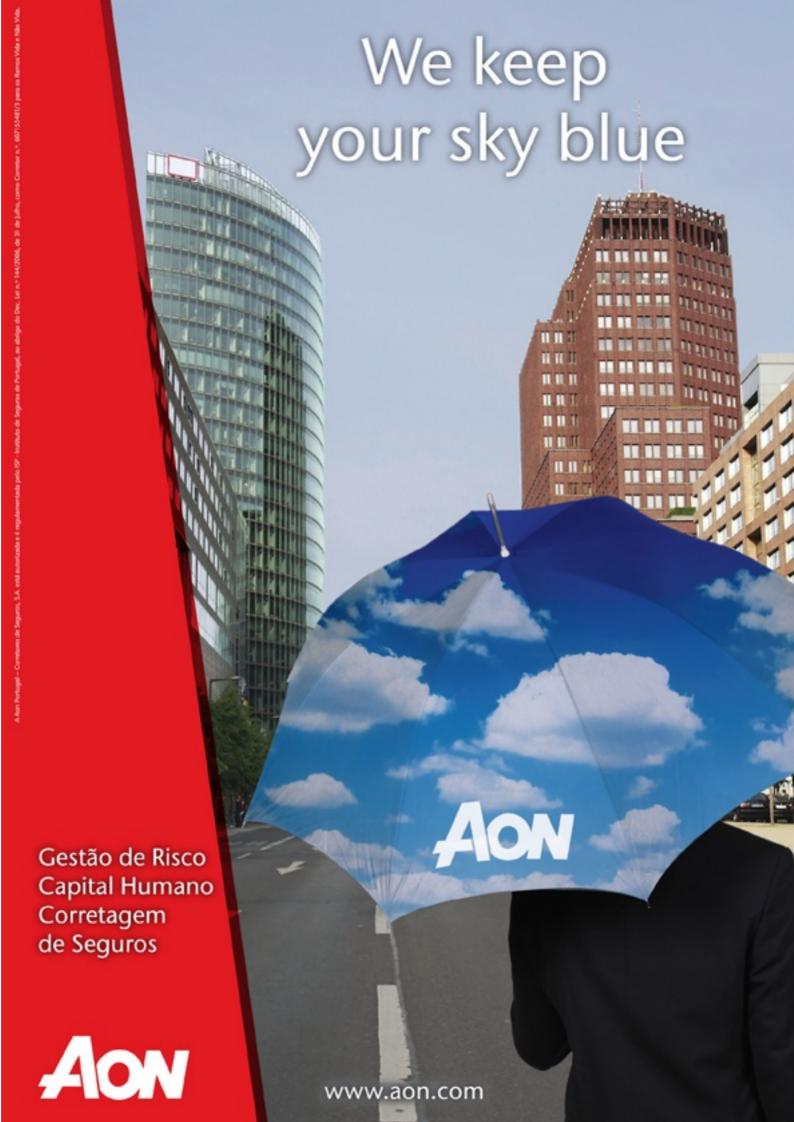
Em segundo lugar, explorar tecnologias emergentes - tecnologias emergentes, como serviços de cloud computing oferecem a oportunidade de aumentar a oferta tanto dos serviços do escritório como, geralmente, fazer mais com menos."

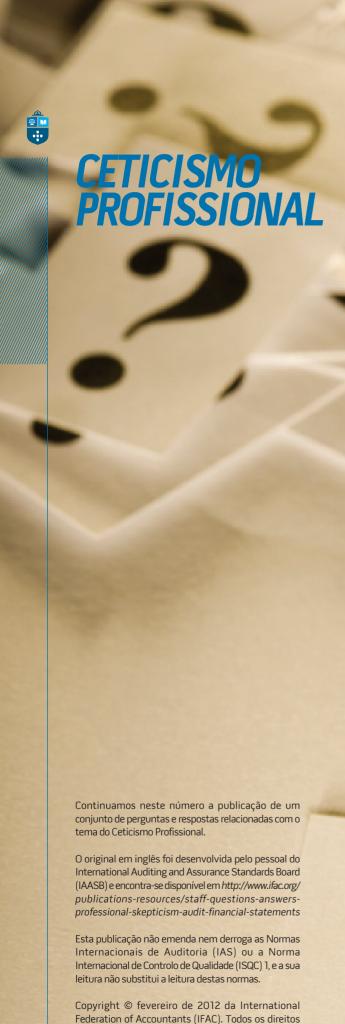
Quanto às implicações potenciais para os decisores políticos, reguladores e normalizadores Giancarlo respondeu que "Mesmo num momento de incerteza económica global, as preocupações em torno da legislação e das normas são ainda mais altas na mente das PMF e das PME, para quem o cumprimento pode ser desproporcionalmente oneroso. E de acordo com uma pesquisa anterior, o cerne dessa preocupação parece ser o ritmo ou velocidade com que a legislação e as normas estão a mudar, tornando-se mais complexas e com maior volume.

A legislação destina-se a trazer benefícios, por exemplo, ajudando os mercados a operar de forma justa e de forma eficiente. De alguma forma precisamos garantir que esses benefícios compensam a carga adicional e que são amplamente reconhecidos. A IFAC pronunciouse recentemente sobre estas questões. A IFAC acredita que a reforma regulatória não deve criar obstáculos que não sejam razoáveis para o progresso das PME: custos e complexidades que irão impor encargos, e ameaçam a sustentabilidade do setor das pequenas empresas devem ser cuidadosamente examinados. Além disso, as normas internacionais devem ser aplicadas, acessíveis e devem ter um custobenefício razoável para as PMF e as PME. O Comité desempenha aqui um papel fundamental, sublinhando a necessidade de uma plataforma estável de legislação e de normas que sejam relevantes para as PME e as PMF e que seja capaz de ser aplicada de forma proporcional ao tamanho do escritório ou da entidade."

Sobre Giancarlo Attolini

Giancarlo Attolini tornou-se presidente do Comité da IFAC para as Pequenas e Médias Firmas de Auditoria ou Contabilidade em janeiro de 2012 tendo servido como vice-presidente em 2010-11. Nomeado pelo *Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili* (CNDCEC), ele tem sido um membro do Comité desde janeiro de 2008 e serviu como vice-presidente em 2010.





P2. PORQUE É O CETICISMO PROFISSIONAL IMPORTANTE NUMA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS?

O ceticismo profissional tem um papel fundamental na auditoria e faz parte integrante do conjunto de competências do auditor. O ceticismo profissional está intimamente ligado ao julgamento profissional. Ambos são essenciais para uma condução apropriada da auditoria e contribuem fortemente para uma auditoria de qualidade. O ceticismo profissional facilita o exercício adequado do julgamento profissional do auditor, particularmente em relação a decisões sobre, por exemplo:

- A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a realizar;
- Se foi obtida a prova de auditoria suficiente e apropriada e se é necessário trabalho adicional para alcançar os objetivos das Normas Internacionais de Auditoria (ISA);
- A avaliação das decisões da administração na aplicação pela entidade do referencial de relato financeiro;
- A elaboração de conclusões baseadas na prova de auditoria obtida, por exemplo, na avaliação da razoabilidade das estimativas feitas pela administração na preparação das demonstrações financeiras.¹

O uso do ceticismo profissional aumenta a eficácia de um procedimento de auditoria e a sua aplicação e reduz a possibilidade de o auditor selecionar um procedimento de auditoria inadequado, aplicar de forma desajustada um procedimento de auditoria ou interpretar mal os resultados da auditoria."²

P3. O QUE É QUE PODE SER FEITO PELOS AUDITORES PARA AUMENTAR A CONSCIÊNCIA DE QUE O CETICISMO PROFISSIONAL E SUA APLICAÇÃO SÃO IMPORTANTES?

O ceticismo profissional é influenciado por características de comportamento pessoal (isto é, atitudes e valores éticos) e também pelo nível de competência (isto é, conhecimento) dos indivíduos que realizam a auditoria. Estas, por sua vez, são influenciadas pela educação, formação e experiência. O ceticismo profissional dentro da equipa de trabalho é também influenciado tanto pelas ações dos líderes da firma e do responsável pelo trabalho, como pela cultura e ambiente de negócio da firma. As ISA e o ISQC1 incluem requisitos e orientação concebidos para ajudar a criar um ambiente, quer ao nível da firma quer ao nível do responsável pelo trabalho, no qual o auditor pode desenvolver ceticismo profissional apropriado.

NÍVEL DA FIRMA

Os líderes da firma e os exemplos que dão influenciam fortemente a cultura interna da firma.³ Assim, o exemplo e a contínua chamada de atenção sobre a importância do ceticismo profissional nos trabalhos de auditoria são importantes influências no comportamento dos indivíduos.

A firma tem oportunidade de estabelecer expectativas sobre ceticismo profissional e enfatizar a sua importância, por exemplo, quando:

- · Estabelece políticas e procedimentos concebidos para promover uma cultura interna que reconhece que a qualidade é essencial na execução dos trabalhos;4
- · Todos os níveis de gestão da firma promovem uma cultura interna virada para a qualidade através de ações e mensagens claras, consistentes e frequentes. Isto pode ser comunicado por exemplo através de seminários, reuniões, conversas formais ou informais, declarações de princípios, newsletters ou memorandos. Tais ações e mensagens estimulam uma cultura que reconhece e recompensa o trabalho de alta qualidade e podem ser incorporadas, por exemplo, na documentação interna da firma ou no material de formação ou ainda nos procedimentos de avaliação dos sócios e pessoal, de tal forma que eles suportem e reforcem a visão da firma quanto à importância da qualidade e de como, no dia-a-dia, isso pode ser atingido;5
- Estabelece políticas e procedimentos concebidos para proporcionar à firma segurança razoável de que tem pessoal suficiente com competência e capacidades, e comprometido com princípios éticos.⁶ A este respeito, uma cultura interna baseada na qualidade pode ser promovida através do estabelecimento de políticas e procedimentos que abordem o desempenho, a avaliação, a compensação e a promoção (incluindo sistemas de incentivos), que dê devido reconhecimento e recompensa ao desenvolvimento e manutenção da competência;7
- Desenvolve e implementa formação interna e programas de formação contínua para todos os níveis do pessoal da firma. Isto pode ser conseguido através, por exemplo, de experiência e formação no dia-a-dia do trabalho, coaching por pessoal mais experiente (por exemplo, outros membros da equipa de trabalho), e formação sobre independência. Note-se que a manutenção da competência do pessoal da firma depende em grande medida de um apropriado nível de desenvolvimento profissional contínuo.8

NÍVEL DO TRABALHO

A nível do trabalho, é exigido que o sócio responsável assuma a responsabilidade global pela qualidade de todos os trabalhos que lhe estão afetos.9 As ações do sócio responsável pelo trabalho e as mensagens apropriadas aos outros membros da equipa de trabalho destacam que a qualidade é essencial na realização de trabalhos de auditoria, e enfatizam a importância da qualidade da auditoria, por exemplo, quanto à possibilidade da equipa levantar questões sem medo de represálias e em emitir o relatório de auditoria que é apropriado nas circunstâncias.10

Uma oportunidade ideal para abordar com a equipa de trabalho a importância de manter ceticismo profissional durante todas as fases da auditoria, é a discussão do sócio responsável com os elementos chave da equipa de trabalho sobre a suscetibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material. Esta discussão inclui a aplicação do referencial de relato financeiro aos factos e circunstâncias da entidade, e dá ênfase particular a como e onde as demonstrações financeiras podem ser suscetíveis a distorção material devido a fraude, incluindo em que circunstâncias podem ocorrer fraudes (pondo de parte a crença que os membros da equipa possam ter de que a gerência e os encarregados da governação são honestos e íntegros). Esta discussão também proporciona uma base para os membros da equipa de trabalho comunicarem e partilharem novas informações que possam afetar as avaliações de risco ou os procedimentos de auditoria efetuados.¹¹

Outras oportunidades para o sócio responsável pelo trabalho estabelecer expectativas sobre ceticismo profissional e enfatizar a sua importância incluem, por exemplo, quando é responsável:

- · Pela direção, supervisão e desempenho do trabalho de auditoria.¹²
- · Pela revisão do trabalho efetuado. A este respeito, o sócio responsável pelo trabalho, em particular, tem mais conhecimento e experiência para transmitir aos membros menos experientes da equipa como devem desenvolver uma consciência crítica e interrogativa, através da revisão, entre outras matérias, das áreas de maior julgamento e de risco significativo. As revisões em tempo oportuno também permitem a resolução dos assuntos significativos (por exemplo, áreas críticas de julgamento, especialmente as que se relacionam com matérias difíceis ou litigiosas identificadas durante a auditoria) antes ou à data do relatório de auditoria.13
- Pela obtenção de consultas apropriadas, por parte da equipa de trabalho, sobre assuntos difíceis ou litigiosos e que as recomendações obtidas dessas consultas foram implementadas14.

Apesar de as atividades ao nível da firma e ao nível do trabalho contribuírem para o quadro mental que envolve o ceticismo profissional, é da responsabilidade individual de cada auditor manter uma atitude de ceticismo profissional. Tal como o julgamento profissional, também o ceticismo profissional precisa de ser exercido durante toda a auditoria.

A manutenção de ceticismo profissional durante toda a auditoria permite ao auditor reduzir os riscos de não dar a atenção necessária a circunstâncias não usuais, de generalizar em demasia quando retira conclusões de observações de auditoria, ou de utilizar pressupostos inapropriados ao determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e ao avaliar os seus resultados.

¹ ISA 200, parágrafo A23 ² ISA 200, parágrafo A43

ISQC 1, parágrafo A4

⁴ ISQC 1, parágrafo 18

⁵ ISQC 1, parágrafo A4

ISQC 1, parágrafo 29 ISQC 1, parágrafos A5 e A25-A28

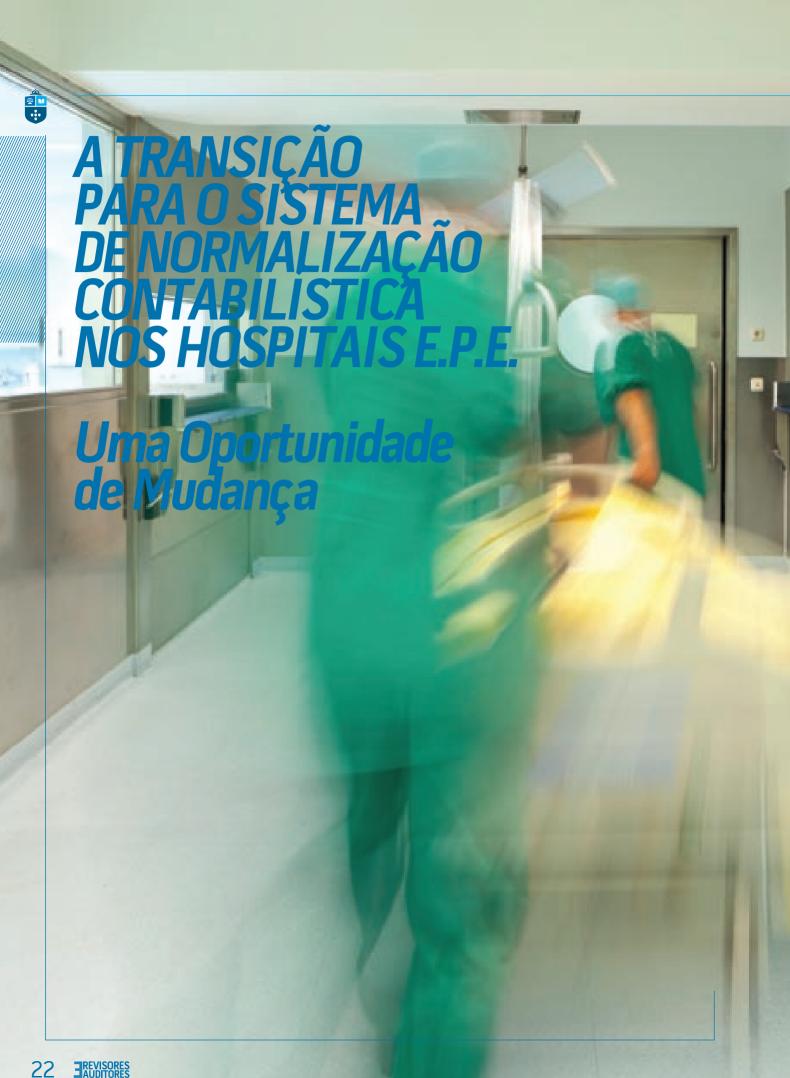
ISQC 1, parágrafos 29 e A25-A26

⁹ ISA 220, parágrafo 8 ¹⁰ ISA 220, parágrafo A3

¹¹ ISA 315, parágrafos 10 e A14 e ISA 240, parágrafo 15 12 ISA 220, parágrafo 15

¹³ ISA 220, parágrafos 16 e A18

¹⁴ ISA 220, parágrafo 18







Marina Graça | LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO, RAMO DE CONTROLO FINANCEIRO

Dália Dias Carvalho | LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E AUDITORIA



1. Introdução

Em 22 de dezembro de 2011 foi publicada a Circular Informativa n.º 36/2011/UOGF da Administração Central do Sistema de Saúde, I.P. (ACSS), relativa à mudança de referencial contabilístico das Entidades Públicas Empresariais do setor da Saúde. De acordo com a mesma, decorrente dos acordos estabelecidos no âmbito do Programa de Assistência Económica e Financeira, na sua primeira revisão regular, de setembro de 2011, aquelas entidades terão, até ao 4.º trimestre de 2012, de mudar de referencial contabilístico, o qual terá de ser consistente com o das restantes empresas públicas, a partir do exercício de 2013.

De acordo com a referida Circular, esta mudança de referencial contabilístico visa, por um lado, reforçar a gestão dos Hospitais E.P.E. e a qualidade da informação financeira prestada, e por outro, reforçar o controlo por parte da Administração Central. Consequentemente, para as entidades em questão, esta alteração de normativo contabilístico deverá ser entendida como uma oportunidade para aprofundar a qualidade do relato financeiro e, caso tal se revele necessário, como uma oportunidade para reforçar os sistemas contabilísticos e de controlo interno, bem como os sistemas de informação, de modo a garantir a prossecução dos objetivos referidos.

A experiência do processo de transição para o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), ao nível das sociedades comerciais e outras entidades abrangidas pelo mesmo, demonstrou que é fundamental um adequado planeamento daquele processo, o qual passa: (i) pelo **diagnóstico** da situação atual, ao nível do relato financeiro e identificação das principais alterações; (ii) definição de um **plano de ação**; e (iii) sua **implementação**.



Neste seguimento, o objetivo do presente documento consiste numa primeira avaliação das questões fundamentais que irão ser colocadas aos diferentes Hospitais, E.P.E., assim como pretende traduzir o entendimento dos signatários, quanto à abordagem daquelas questões e quanto às principais linhas orientadoras do processo de transição.

2. A Fase de Diagnóstico



Os Hospitais, E.P.E. consistem numa realidade bastante diversificada e complexa, podendo agrupar diferentes tipos de atividade (urgências, internamento, consultas externas, meios auxiliares de diagnóstico, outras atividades produtivas e atividades de suporte diversificadas — refeitórios, lavandarias, manutenção e reparação, suporte informático, etc.) e abranger diferentes níveis de atividade, coexistindo Hospitais Centrais, de grande dimensão, com Unidades regionais e locais, de menor dimensão, mas possuindo, ao nível dos aspetos essenciais, pontos de ligação.

O processo de transição para o SNC, e a consequente aplicação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) carece, no entendimento dos signatários, de um adequado planeamento, sendo essencial, que na Fase de Diagnóstico, sejam identificadas as principais implicações decorrentes da implementação do novo referencial contabilístico, nas seguintes áreas:

- · Sistema contabilístico:
- · Sistema de controlo interno;
- · Sistema de informação;
- · Recursos humanos e necessidades de informação.

Em termos gerais, no que se refere ao sistema contabilístico, deverá ser realizado um diagnóstico da situação atual, e eventuais necessidades de evolução, nos seguintes domínios:

- \cdot Políticas contabilísticas que deverão ser alteradas, em virtude da adoção do SNC;
- · Implicações decorrentes da adoção do SNC, ao nível das regras de reconhecimento, as quais poderão implicar o reconhecimento de elementos das Demonstrações Financeiras, não relevados no Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), assim como situações inversas, ou seja, elementos reconhecidos no POCMS e que carecem de desreconhecimento, ao nível do SNC;



- · Alterações decorrentes da aplicação das bases de mensuração, previstas no SNC;
- · Dados, informações e elementos adicionais requeridos, de modo a dar cumprimento às divulgações exigidas pela aplicação do SNC.

Quanto ao sistema de controlo interno, e atendendo a que um sistema de controlo interno tem como objetivos garantir: (i) a adequação do relato financeiro; (ii) a eficiência operacional; e (iii) o cumprimento das obrigações legais e regulamentares, a adoção de um novo referencial, mais exigente do que o atual, poderá exigir um reforço do atual sistema de controlo interno das entidades, de modo a garantir que o mesmo se ajusta e é adequado, face às novas exigências de relato.

De forma semelhante, poderão ser necessários reforços ao nível dos sistemas de informação, de modo a garantir que a informação retida nos sistemas é suficiente e responde às necessidades decorrentes da aplicação do novo normativo contabilístico, em particular, no que se refere às divulgações, as quais são bastante mais vastas e exigentes no âmbito do SNC, do que aquelas em vigor no Plano Oficial de Contas do Ministério da Saúde (POCMS).

Por último, uma componente essencial em todo este processo de transição, consistirá em avaliar quanto às eventuais necessidades de recursos humanos adicionais, bem como quanto às necessidades de formação dos recursos humanos, de modo a garantir: (i) a formação dos dirigentes e responsáveis, no intuito de os sensibilizar, quer para os novos conceitos, quer para a relevância da estrutura conceptual; (ii) que os preparadores das Demonstrações Financeiras, se encontram devidamente dotados de todos os conhecimentos necessários, nos aspetos do domínio das NCRF, dando particular ênfase e a necessária relevância, aos requisitos exigidos ao nível das divulgações; e (iii) que os executantes possuem um adequado conhecimento do novo plano de contas que irá resultar da adoção do SNC.

Concluída a Fase do Diagnóstico, as entidades deverão estar em condições de aprovar e comunicar um Plano de Ação, que assegure a adequada transição e implementação do SNC.

A IMPLEMENTAÇÃO DOS S.N.C. NOS HOSPITAIS E.P.E. UMA OPORTUNIDADE DE MUDANÇA



3. O Plano de Ação



Conforme anteriormente referido, o diagnóstico deverá incidir sobre diferentes áreas, devendo, a partir do mesmo, ser elaborado um Plano de Ação que identifique as ações a implementar, os respetivos responsáveis e a sua calendarização, passando esta última, se necessário, pela fixação de etapas intermédias.

Deste modo, os signatários procurarão, seguidamente, identificar áreas, que no seu entendimento, irão carecer de particular atenção e de definições, por parte dos responsáveis pela preparação e apresentação das Demonstrações Financeiras das entidades em questão.

3.1 SISTEMA CONTABILÍSTICO

No que se refere ao sistema contabilístico, é expectável que seja necessário proceder à análise das seguintes matérias.

3.1.1 Pressuposto da Continuidade das Operações

De acordo com o § 23 da Estrutura Conceptual¹, um dos pressupostos subjacentes à aplicação do SNC, consiste no princípio da continuidade.

"As demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará a operar no futuro previsível. Daqui que seja assumido que a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações; se existir tal intenção ou necessidade, as demonstrações financeiras podem ter que ser preparadas segundo um regime diferente e, se assim for, o regime usado deve ser divulgado."



No quadro seguinte são apresentados valores, com base em informação reportada a outubro de 2011, pela ACSS, evidenciando, para as diferentes unidades hospitalares que integram o universo dos Hospitais, E.P.E., àquela data, os respetivos proveitos operacionais, custos operacionais e resultados, para o período compreendido entre 1 de janeiro de 2011 e 31 de outubro de 2011.

ZONA	ENTIDADE	PROVEITOS	CUSTOS	RESULTADOS	euros
ZONA	LIVIDADE	OPERACIONAIS	OPERACIONAIS	OPERACIONAIS	%
					1
1	CH Barlavento, EPE	56.390.547	64.982.356	-8.591.809	-15,2%
1	H Faro, EPE	98.528.994	109.227.357	-10.698.363	-10,9%
Zona 1	11.5 1.11.0 1.505	154.919.541	174.209.713	-19.290.172	-12,5%
2	H. Espirito Santo, EPE	66.609.678	69.763.720	-3.154.042	-4,7%
2	H Litoral Alentejano, EPE	20.983.061	26.500.355	-5.517.294	-26,3%
Zona 2	CHP AA FDF	87.592.739	96.264.075	-8.671.336	-9,9%
3	CH Barreiro/Montijo, EPE	53.556.541	71.003.506	-17.446.965	-32,6%
3	CH Lisboa Ocidental, EPE	177.332.864	207.241.462	-29.908.598	-16,9%
3	CH Lisboa Norte, EPE	313.748.298	376.027.903	-62.279.605	-19,9%
3	CH Lisboa Central, EPE	250.404.032	283.443.132	-33.039.100	-13,2%
3	CH Médio Tejo, EPE	60.070.087	82.017.449	-21.947.362	-36,5%
3	CH Oeste Norte	34.178.298	42.888.512	-8.710.214	-25,5%
3	CH Setúbal, EPE	70.887.296	89.903.466	-19.016.170	-26,8%
3	CH Torres Vedras	25.256.190	30.699.119	-5.442.929	-21,6%
3	H Curry Cabral, EPE	74.834.997	90.907.747	-16.072.750	-21,5%
3	H Garcia de Orta, EPE	110.383.780	124.415.445	-14.031.665	-12,7%
3	H Prof. Dr. Fernando Fonseca, EPE	131.389.829	129.737.652	1.652.177	1,3%
3	H Santarém, EPE	51.765.162	65.551.286	-13.786.124	-26,6%
3	I.O. Dr. Gama Pinto	6.243.169	4.920.186	1.322.983	21,2%
3	IPO Lisboa, EPE	92.040.524	103.424.940	-11.384.416	-12,4%
3	Mat. Dr. Alfredo Costa	23.461.015	22.331.019	1.129.996	4,8%
3	CH Psiquiatrico Lisboa	28.040.867	24.117.190	3.923.677	14,0%
Zona 3		1.503.592.949	1.748.630.014	-245.037.065	-16,3%
4	CH Cova Beira, EPE	39.723.301	49.577.510	-9.854.209	-24,8%
4	CMR Rovisco Pais	5.528.555	6.275.454	-746.899	-13,5%
4	H Arcebispo João Crisóstomo	4.651.894	4.062.178	589.716	12,7%
4	H Dr. Francisco Zagalo	7.002.541	6.109.701	892.840	12,8%
4	H Figueira Foz, EPE	23.288.060	24.904.881	-1.616.821	-6,9%
4	H José Luciano de Castro	4.041.803	3.244.335	797.468	19,7%
4	IPO Coimbra, EPE	42.438.524	41.976.579	461.945	1,1%
Zona 4		126.674.678	136.150.638	-9.475.960	-7,5%
5	CH Alto Ave, EPE	64.942.083	74.846.431	-9.904.348	-15,3%
5	CH Entre Douro e Vouga, EPE	68.547.350	70.505.024	-1.957.674	-2,9%
5	CH Médio Ave, EPE	41.001.788	43.689.218	-2.687.430	-6,6%
5	CH Porto, EPE	208.839.904	230.919.257	-22.079.353	-10,6%
5	CH P. Varzem/Vila Conde, EPE	20.522.509	23.540.581	-3.018.072	-14,7%
5	CH Tâmega e Sousa, EPE	67.069.318	65.237.294	1.832.024	2,7%
5	CH Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE	99.927.078	101.811.719	-1.884.641	-1,9%
5	CH V.N. Gaia/Espinho, EPE	130.829.749	133.977.458	-3.147.709	-2,4%
5	H St ^a Maria Maior, EPE	18.940.433	19.485.897	-545.464	-2,9%
5	IPO Porto, EPE	108.994.854	104.816.233	4.178.621	3,8%
5	H Magalhães Lemos, EPE	15.143.242	15.738.656	-595.414	-3,9%
Zona 5		844.758.308	884.567.768	-39.809.460	-4,7%
Total Geral		2.717.538.215	3.039.822.208	-322.283.993	-11,9%

Fonte: ACSS — Dados de Monitorização Mensal.

Decorre da análise dos dados evidenciados no quadro acima, que os resultados operacionais globais, das diferentes entidades, no período considerado, ascenderam a 322 Milhões de euros negativos, sendo muito poucas as entidades que apresentam resultados operacionais positivos.

Desta forma, um dos aspetos a tomar em consideração, na fase de diagnóstico, consiste em avaliar se, efetivamente, o princípio da continuidade poderá estar em causa ou não, ou seja, as entidades deverão avaliar se existem intenções ou necessidade de liquidar ou de reduzir, drasticamente, o nível das suas operações. Caso tal aconteça, as suas Demonstrações Financeiras terão que ser preparadas segundo um regime diferente e, se assim for, as entidades em questão deverão selecionar esse regime e divulga-lo, adequadamente.

3.1.2 Perdas por Imparidade dos Ativos Fixos Tangíveis

Intrinsecamente relacionada com a questão anterior, coloca-se a questão da abordagem a ser adotada, no que se refere ao tema das Imparidade dos Ativos Fixos Tangíveis. As perdas por imparidade, tal como definidas em SNC, consistem no excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.

Assim sendo, em cada data de relato, cada entidade deve avaliar se existe alguma indicação de que existam ativos, relativamente aos mesmos, devam ser reconhecidas perdas por imparidade. Isto significa que, pelo menos, com efeito a 1 de janeiro de 2012, data da adoção do SNC, para efeitos de elaboração de comparativos, cada entidade deverá analisar se existem indícios ou não, de que poderão existir ativos, relativamente aos quais, devam ser reconhecidas perdas por imparidade. Para tal análise, a entidade deverá tomar em consideração diferentes fontes de informação (internas e externas), devendo, de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Ativos, serem tomadas em consideração as seguintes indicações, as quais são consideradas como mínimas:

Fontes externas de informação:

- (a) diminuição significativa, durante o período, do valor de mercado de um ativo mais do que seria esperado, como resultado da passagem do tempo ou do uso normal;
- (b) ocorrência, durante o período, ou previsão de ocorrência no futuro próximo, de alterações significativas com um efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado ao qual o ativo está dedicado;
- (c) aumento das taxas de juro de mercado ou de outras taxas de mercado de retorno de investimentos durante o período, sendo provável que aqueles aumentos afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um ativo, e diminuirão, materialmente, a quantia recuperável do mesmo;
- (d) quantia escriturada dos ativos líquidos da entidade superior à sua capitalização de mercado.

Fontes internas de informação:

- (e) disponível evidência de obsolescência ou dano físico de um dado ativo;
- (f) ocorrência, durante o período, de alterações significativas

com um efeito adverso na entidade, ou expectativa de que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, um ativo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um ativo que se tornou ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional a que o ativo pertence, planos para alienar um ativo antes da data anteriormente esperada, e a reavaliação da vida útil de um ativo, como finita em vez de indefinida;

 (g) evidência, através de relatórios internos, que o desempenho económico de um ativo é, ou será, pior do que o esperado.

Caso exista uma indicação de que um ativo possa estar com imparidade, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do ativo precisa de ser revisto e ajustado, de acordo com a Norma aplicável ao ativo, mesmo que não seja reconhecida qualquer perda por imparidade, relativa a esse ativo.

O § 34 da NCRF 12 – Imparidade de Ativos, aborda as situações em que a quantia recuperável de um ativo individual não pode ser determinada, nomeadamente se:

- (a) O valor de uso do ativo não puder ser estimado, como estando próximo do seu justo valor menos os custos de vender (por exemplo, quando os fluxos de caixa futuros provenientes do uso continuado do ativo não puderem ser estimados como sendo insignificantes); e
- (b) O ativo não gerar influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos de outros ativos.

Em tais casos, o valor de uso e, por isso, a quantia recuperável, só podem ser determinados para a unidade geradora de caixa do ativo. Assim, colocar-se-á aos responsáveis pela preparação e apresentação das Demonstrações Financeiras qual o nível aplicável ao conceito de Unidade Geradora de Caixa (UGC), tendo em consideração que a mesma é definida como o mais pequeno grupo identificável de ativos que seja gerador de influxos e caixa, e que seja, em larga medida, independente dos influxos de caixa de outros ativos ou grupos de ativos. Deste modo, haverá que avaliar se o Hospital, como um todo, consiste numa única UGC, ou se existem diferentes UGC. A título meramente de hipótese, coloca-se a questão de avaliar se existem grupos de ativos específicos, que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros ativos, ou grupos de ativos, como por exemplo: (i) os ativos associados à prestação de serviços, na área das urgências médicas; (ii) os ativos associados à prestação de serviços, na área do internamento hospitalar; (iii) os ativos associados às cirurgias; (iv) os ativos associados às consultas externas e outras situações específicas, de cada entidade.

Ultrapassada a questão do nível de análise a adotar, quanto ao conceito de UGC, caso existam indícios de perdas por imparidade dos ativos, haverá que proceder à determinação da sua quantia recuperável, o que consiste num exercício que requer: (i) um adequado conhecimento da estrutura de rendimentos e gastos associados a cada UGC, de forma a que seja possível estimar os fluxos de caixa para os ativos, na condição corrente; e (ii) a adoção de um conjunto de pressupostos, devidamente validados, quanto a aspetos fundamentais, tais como a taxa de desconto a adotar. Estes dois últimos aspetos requerem que os profissionais envolvidos nestas tarefas possuam um adequado conhecimento das metodologias a serem utilizadas, assim como um adequado conhecimento da realidade do setor e da entidade, bem como das expetativas de evolução económica e financeira.



Eventualmente, sobre toda esta temática, seria recomendável a fixação de parâmetros e metodologias a serem adotadas pelas diferentes entidades que integram os Hospitais, E.P.E, por parte da ACSS.

3.1.3 Regime do Acréscimo

O outro pressuposto subjacente à aplicação do SNC, consiste na aplicação do denominado regime do acréscimo (periodização económica). De acordo com este regime, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorrem (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos), sendo registados contabilisticamente e relatados nas Demonstrações Financeiras dos períodos, com os quais se relacionem. Na realidade económica dos Hospitais, E.P.E., nos últimos anos, em virtude dos atrasos ocorridos no processo de validação e aprovação da faturação, motivados por diferentes fatores, as rubricas de acréscimos de proveitos, atendendo à terminologia do POCMS, têm vindo a apresentar valores muito significativos, chegando os mesmos, em algumas situações, a representar os serviços prestados ao Sistema Nacional de Saúde (SNS) de dois exercícios. De igual modo, os valores recebidos, a título de adiantamento pelos serviços prestados, no âmbito dos Contratos Programa, celebrados entre os diferentes Hospitais, E.P.E. e a ACSS, têm atingindo, também, valores muito significativos, em virtude da faturação não se encontrar encerrada.

De modo a garantir que os montantes evidenciados nas Demonstrações Financeiras permitem: (i) uma adequada avaliação do desempenho; e (ii) os montantes associados aos devedores por acréscimos de rendimentos correspondem, efetivamente, a ativos da entidade, é essencial assegurar que a produção efetiva esteve na base das estimativas realizadas relativas ao rédito do período; e (iii) que as estimativas refletem, de forma apropriada, as regras de faturação em vigor, emanadas pela ACSS.

No entendimento dos signatários, a situação atual, caracterizada: (i) pela divulgação, com efeitos retroativos, das regras de faturação, por parte da ACSS; (ii) por atrasos constantes na conclusão da codificação dos processos clínicos e disponibilização da informação, de modo a permitir a conclusão do ciclo de faturação; e (iii) por longos períodos, no processo de conferência e aprovação, por parte da ACSS, motiva um elevado grau de incerteza quanto aos valores apresentados nas Demonstrações Financeiras dos Hospitais, E.P.E., no que se refere à atividade desenvolvida, podendo afetar a avaliação do desempenho e a segurança, quanto aos ativos apresentados. Deste modo, é recomendável que, aquando do processo de transição para o SNC, as diferentes entidades envolvidas possam avaliar quais as alterações que devem ser introduzidas, globalmente, nesta matéria, no sentido de reduzir o elevado grau de incerteza atualmente existente, e aumentar a segurança dos utilizadores na informação prestada pelos Hospitais, E.P.E..

Para além de todas estas questões associadas às estimativas relacionadas com a rubrica de devedores por acréscimos de rendimentos, a prática evidencia, que os procedimentos adotados pelos Hospitais, E.P.E., no que concerne ao controlo de inventários, deverão ser reforçados, de modo a que o denominado sistema de inventário permanente seja uma prática efetiva nestas entidades. Para tal, haverá que analisar se, efetivamente, todas as entradas em armazém são devidamente registadas contabilisticamente, pelo que, nas situações em que os bens não venham acompanhados da respetiva fatura, deverão ser movimentadas as contas de fornecedores em receção e conferência, de modo a garantir o reconhecimento, quer do ativo, quer da respectiva responsabilidade associada. Caso este procedimento não seja assegurado, os valores relativos aos gastos incorridos, assim como os associados aos inventários, não traduzirão a realidade operacional das diferentes entidades.

3.1.4 Reconhecimento dos Bens de Domínio Público

Em virtude do processo histórico, do qual resultou a constituição de uma parte significativa dos Hospitais, E.P.E., encontram-se afetos à sua atividade terrenos e edifícios, que integram o domínio público. Das diversas definições de bens de domínio público encontradas na doutrina, podemos apresentar a seguinte:

- "I Conjunto das coisas que, pertencendo a uma pessoa coletiva de direito público de população e território, são submetidos por lei, dado o fim de utilidade pública a que se encontram afetadas, a um regime jurídico especial caracterizado fundamentalmente pela sua incomerciabilidade, em ordem a preservar a produção dessa utilidade pública (aceção objetiva).
- 2 Conjunto de normas que definem e regulam os direitos que se exercem sobre as coisas públicas (aceção institucional)" (José Pedro Fernandes, 1991).

O POCMS classifica os bens do domínio público em categorias da conta 45, assumindo-se que se trata de ativos em poder da entidade. No processo de transição para o SNC, haverá que analisar qual o tratamento a adotar, quanto ao reconhecimento e mensuração destes ativos. De acordo com o § 87 da Estrutura Conceptual do SNC, um ativo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o ativo tenha um custo ou um valor, que possa ser mensurado com fiabilidade.

Face ao conceito de ativo acima apresentado, adotado na Estrutura Conceptual do SNC, no entendimento dos signatários, os bens de domínio público afetos aos Hospitais, E.P.E., deverão ser reconhecidos como ativos. Quanto à base de mensuração a adotar, a mesma deverá consistir: (i) nas situações em que os mesmos já tenham sido contabilizados no âmbito do POCMS, pelo seu valor contabilístico, desde que o mesmo não se afaste, significativamente, do justo valor do bem; (ii) nos casos em que os bens não se encontram registados nos registos contabilísticos utilizados atualmente, ou o seu valor contabilístico seja distinto do seu justo valor, sendo essa diferença materialmente relevante, pelo seu justo valor. Sobre esta matéria, haverá que analisar da aplicabilidade da IFRIC 12, na medida em que não estamos perante uma relação entre entidades de domínio público e do domínio privado.

Deste modo, poderão existir situações que requeiram a contratação de avaliadores que possam proceder à determinação do justo valor dos ativos em questão.

Independentemente da base de mensuração poder ser o modelo do custo revalorizado, nas situações anteriormente referidas, tal não significa que não seja necessário proceder à avaliação de perdas por imparidade, conforme referido anteriormente, no ponto 3.1.2..

Adicionalmente, no entendimento dos signatários, deverá ser assegurada a divulgação nas Notas às Demonstrações Financeiras dos bens de domínio público afetos à atividade das entidades, o seu valor de custo, ou justo valor e reintegrações acumuladas, assim como menção ao fato de se tratar de ativos com restrições permanentes, na medida em que os mesmos, enquanto permanecerem no domínio público, não são passíveis de serem comercializados

3.1.5 Mensuração dos Ativos Fixos Tangíveis de Domínio Privado

Caso existam bens, que integram os ativos fixos tangíveis, que sejam de domínio privado, e cuja quantia escriturada seja, significativamente, inferior ao justo valor e, caso a diferença seja materialmente relevante, no entendimento dos signatários, à data da transição, deverá ser adotado o modelo do custo considerado para a mensuração daqueles bens.

Se a entidade adotar o modelo do custo considerado, deverá proceder às necessárias divulgações.

3.1.6 Ativos Intangíveis

As regras de reconhecimento dos ativos intangíveis são bastante mais restritas, no âmbito do SNC, do que aquelas vigentes no POCMS. Assim, é previsível que seja necessário analisar os diferentes ativos que integram os atuais ativos incorpóreos, e assegurar que os mesmos passam os testes de reconhecimento, definidos na NCRF 6 — Ativos Intangíveis.

3.1.7 Avaliação por Perdas de Imparidade nos Inventários

A rubrica de inventários integra bens com diferentes categorias e fins distintos. Usualmente, a componente mais relevante consiste



nos bens afetos à farmácia, nomeadamente, medicamentos, podendo os mesmos possuírem valores significativos, mesmo individualmente. Para além da farmácia, quer os materiais de consumo, ao nível dos materiais de consumo clinico, quer o material de manutenção e peças sobressalentes, entre outros, possuem, igualmente, valores relevantes.

Assim, um aspeto crítico na área agora em análise, consiste em assegurar um adequado ambiente de controlo interno em todo o processo relacionado com a contratação, formalização de encomendas a fornecedores, receção de materiais, armazenagem, registo de consumos e verificação física dos bens. Adicionalmente, de modo a assegurar a fiabilidade dos elementos das Demonstrações Financeiras, ao nível dos inventários, é relevante que sejam concebidos e implementados procedimentos que assegurem uma adequada identificação dos bens de baixa rotação, fora do prazo de validade e outros, que justifiquem o registo de ajustamentos à rubrica de inventários. Apenas deste modo é possível garantir a fiabilidade dos montantes evidenciados nas Demonstrações Financeiras.

Face ao referido, haverá que avaliar se os procedimentos implementados nesta área, na realidade dos Hospitais, E.P.E., são satisfatórios. Caso tal não aconteça, haverá que reforçar os procedimentos e controlos internos implementados nesta área.

3.1.8 Avaliação de Perdas por Imparidade nas Contas a Receber

No que se refere às contas a receber, no sector hospitalar, assumem particular relevância os montantes relativos aos serviços prestados ao Serviço Nacional de Saúde (SNS). No entanto, tal não significa que não possam existir valores significativos, relativos a montantes a receber de outras entidades, nomeadamente: (i) subsistemas de saúde; (ii) seguradoras; e (iii) outras entidades.

De modo a garantir que os valores evidenciados nas Demonstrações Financeiras, nas rubricas de Contas a Receber, correspondem a montantes realizáveis, torna-se necessário analisar as situações que motivem riscos de cobrança, e proceder aos necessários ajustamentos. Um elemento importante para tal, consiste na possibilidade de existirem procedimentos e suportes informáticos que permitam a obtenção de balancetes por antiguidade de saldos (aging), os quais permitem identificar, de forma clara, a antiguidades dos valores a receber, associados às diferentes transações, que justificam o saldo com determinada entidade.

Para além dos elementos anteriormente referidos, nas situações em que existam litígios com o devedor, a análise da realização daqueles montantes deverá contar com a participação dos responsáveis pela área jurídica.

Novamente, estamos perante uma área que poderá exigir o reforço dos procedimentos atuais, bem como a necessidade de definição de um plano de ação, que assegure que as tarefas serão executadas em tempo útil, de modo a permitir a obtenção de Demonstrações Financeiras fiáveis.

3.1.9 Impostos Diferidos

De acordo com o § 31 da NCRF 25 – Impostos sobre o Rendimento, um ativo por impostos diferidos deve ser reconhecido para o reporte de perdas fiscais não usadas até ao ponto em que seja provável que os lucros tributáveis futuros estarão disponíveis contra os quais possam ser usadas perdas fiscais não usadas. Deste modo, haverá que avaliar se, efetivamente, existem condições que permitam o

reconhecimento de impostos diferidos ativos por parte das entidades, nas situações em que exista reporte de prejuízos.

Adicionalmente, haverá que analisar da existência de impostos diferidos passivos, nomeadamente, os decorrentes da existência de subsídios ao investimento registados nas rubricas de capitais próprios.

3.1.10 Capital Estatutário não Realizado

De acordo com § 19 da NCRF 27 — Instrumentos Financeiros, uma entidade deve mensurar os instrumentos financeiros de capital emitidos pelo dinheiro recebido ou pelo justo valor dos recursos recebidos ou a receber. Caso o pagamento seja diferido e o valor temporal do dinheiro for significativo, a mensuração inicial deve ser o valor presente da quantia a receber.

Nas situações em que o capital estatutário não esteja integralmente realizado, de modo a que seja possível determinar o valor presente da quantia a receber, em conformidade com a norma atrás referida, é importante que exista um compromisso quanto à data previsível de realização da parte do capital ainda não realizada. Adicionalmente, deverão ser realizadas as necessárias divulgações, nas Notas às Demonstrações Financeiras, quanto a esta temática.

3.1.11 Subsídios ao Investimento

Outra das diferenças entre o SNC e o atual normativo contabilístico, o POCMS, diz respeito à contabilização dos subsídios ao investimento. Enquanto que ao nível do POCMS, estamos perante um passivo, no âmbito do SNC, em virtude de não existir qualquer responsabilidade ou obrigação presente, estamos perante uma rubrica de capitais próprios (Fundos Patrimoniais em POCMS), pelo que, é opinião dos signatários, haverá que identificar a existência destas situações, na realidade dos Hospitais, E.P.E., de modo a que as mesmas sejam devidamente tratadas, ao nível do Plano de Ação.

Nas situações em que sejam reconhecidos subsídios ao investimento, nas rubricas de capitais próprios, haverá que analisar quanto ao registo dos respetivos impostos diferidos associados.

3.1.12 Avaliação das Provisões e Passivos Contingentes

A abordagem adotada no POCMS, no que se refere às provisões e passivos contingentes, é distinta daquela preconizada pelo SNC, sendo este referencial mais exigente, quanto ao reconhecimento das provisões associadas a responsabilidades da entidade, assim como quanto às divulgações, no caso de passivos contingentes. Deste modo, algumas das tarefas que, necessariamente, deverão ser desenvolvida no âmbito do Plano de Ação, na perspetiva dos signatários, relativas à transição para o SNC, são as seguintes:

- tendo por base os serviços jurídicos das entidades, consultores jurídicos ou advogados, que tenham sido contratados para representar a entidade em litígios que envolvem a mesma, deverá ser obtida informação que permita: (i) conhecer em detalhe e, de forma completa, todos os processos nos quais a entidade é parte; (ii) apurar eventuais responsabilidades presentes que devam ser refletidas nas Demonstrações Financeiras, à data da transição; e (iii) identificar outras situações, das quais resultam passivos contingentes, que requeiram adequada divulgação;
- tendo por base o conhecimento detido pelos responsáveis do Órgão de Gestão das entidades e dos responsáveis pela preparação das respetivas Demonstrações Financeiras, deverá ser feita uma avaliação de outras potenciais responsabilidades,

que ainda não estejam em fase de litígio judicial, mas que possam afetar a situação financeira das entidades ou que devam ser divulgadas.

3.1.13 Reconhecimento do Rédito - Taxas Moderadoras

Em virtude do elevado grau de incerteza, associado à realização das taxas moderadoras, não cobradas, aquando do momento da prestação do serviço, caso os procedimentos de cobrança, normalmente adotados pelos Hospitais, E.P.E., não sofram alteração, haverá que analisar se deve ser mantida a política usualmente utilizada por aquelas entidades, que consiste no reconhecimento do rédito, aquando do momento da cobrança, ou se se justificam modificações, em virtude da aplicação do SNC.

No entendimento dos signatários, face à incerteza associada à cobrança, consideramos que o procedimento usualmente adotado por estas entidades, que consiste no reconhecimento aquando do momento da cobrança, deverá ser mantido.

Tal não deverá ser interpretado como uma dispensa da existência de um adequado sistema de controlo interno nesta área de modo a garantir um adequado controlo dos valores a receber associados às taxas moderadoras e das suas cobranças

3.1.14 Adequação da Cobertura de Seguros

Existem inúmeras situações em que não existe uma adequada cobertura de seguros dos ativos, propriedade ou ao dispor, dos Hospitais, E.P.E.. Uma das situações que poderá carecer de aprofundamento nesta adoção do SNC, consiste nos ativos de domínio público afetos à atividade destas entidades, sendo relevante clarificar qual a política a adotar, no que se refere à cobertura de seguros destes ativos. De igual modo, haverá que analisar o grau de cobertura dos ativos do domínio privado, propriedade destas entidades.

3.1.15 Bens à Consignação em Poder dos Hospitais, E.P.E.

Nos últimos anos, têm vindo a aumentar as situações em que os fornecedores colocam à disposição dos Hospitais, E.P.E., bens em regime de consignação, com o intuito de tornar o processo logístico mais eficiente.

No entendimento dos signatários, e na área em análise, deverão ser implementados procedimentos e técnicas de controlo interno que permitam manter um adequado registo dos ativos e inventários, em poder dos Hospitais, E.P.E., em regime de consignação, devendo as práticas e os montantes associados aos mesmos serem divulgados, ao nível das Demonstrações Financeiras.

3.1.16 Bens em Comodato em Poder dos Hospitais, E.P.E.

De forma semelhante ao referido anteriormente, quanto aos bens à consignação em poder dos Hospitais, E.P.E., existem, também, situações em que se encontram na posse dos Hospitais, E.P.E., equipamentos e outros ativos, em regime de comodato.

De igual modo, e na opinião dos signatários, é recomendável que, no processo de transição para o SNC, sejam analisados os procedimentos e técnicas de controlo interno existentes nesta área, no sentido de garantir o adequado registo e controlo destes bens, bem como as necessárias divulgações, ao nível das Notas às Demonstrações Financeiras.

3.2 SISTEMA DE CONTROLO INTERNO

Existe uma relação direta entre os objetivos de uma entidade e o seu sistema de controlo interno, desenhado e implementado, com o intuito de garantir a prossecução dos objetivos definidos. Após a definição dos objetivos, torna-se possível identificar e avaliar eventos potenciais (riscos) que possam comprometer a realização daqueles mesmos objetivos. Com base nesta análise, os responsáveis da gestão poderão definir respostas específicas, as quais serão tomadas em consideração, no desenho e conceção do sistema de controlo interno.

Um sistema de controlo interno pode ser concebido com o objetivo de prevenir a ocorrência de erros, assim como, de assegurar a deteção e correção desses mesmos erros, após os mesmos terem ocorrido.

Os objetivos de uma entidade e, consequentemente, do seu sistema de controlo interno, podem, de forma geral, ser agrupados em quatro categorias:

- · estratégicos, que se traduzem em objetivos globais, que suportam a missão de uma entidade;
- · de relato financeiro (controlo interno sobre o relato financeiro);
- · operacionais (controlo e eficiência operacional); e
- · de cumprimento da legislação e regulamentos aplicáveis.

Em virtude da mudança de referencial, do atual POCMS para o SNC, conforme decorre do anteriormente apresentado, é importante reter que não estamos perante uma mera alteração do Plano de Contas das entidades. Existem novos requisitos, em termos de regras de reconhecimento, bases de mensuração e obrigações declarativas, que devem motivar uma avaliação sobre se o atual sistema de controlo interno é adequado, face às novas exigências.

No entendimento dos signatários, afigura-se que esta poderá ser uma oportunidade para aprofundar o sistema de controlo interno implementado em cada entidade, devendo, essa avaliação, permitir determinar se serão necessários ajustamentos e reforços, em áreas específicas, motivando o redesenho do sistema e a implementação de novos procedimentos e técnicas de controlo.

Com o desenvolvimento de todo este processo, será conseguida uma melhoria, não só do relato financeiro, mas também do controlo e eficiência operacional, justificando, por estas vias, o esforço exigido pelo processo em questão.

Consequentemente, os signatários recomendam que os responsáveis da gestão dos Hospitais, E.P.E., sejam alertados e motivados para as oportunidades que poderão resultar do processo de transição para o SNC, não só ao nível do reforço da qualidade da informação financeira disponibilizada, mas, essencialmente, ao nível do reforço do controlo e eficiência operacional.

3.3 SISTEMA DE INFORMAÇÃO

O sistema de informação consiste num elemento essencial do controlo interno. Sem o mesmo, não é possível garantir a recolha e tratamento dos dados relevantes que garantam a operacionalidade do sistema de controlo interno, e a consequente prossecução dos seus objetivos.



Deste modo, face aos aspetos abordados nos pontos anteriores, os signatários recomendam que os novos requisitos de informação, decorrentes do processo de transição para o SNC, sejam devidamente analisados, assim como os sistemas atuais, devendo ser avaliadas as novas necessidades de informação, quer para garantir um adequado processo de transição para o SNC, quer para melhorar o controlo e eficiência operacional.

Voltamos a sublinhar, que esta poderá ser uma componente particularmente exigente e decisiva, não só do processo de transição para o SNC, mas também da melhoria do controlo e eficiência operacional, pelo que deverá ser devidamente ponderada e avaliada pelos responsáveis da gestão dos Hospitais, E.P.E..

3.4 RECURSOS HUMANOS E NECESSIDADES DE FORMAÇÃO

É sabido que, qualquer processo de mudança requer: (i) a gestão do próprio processo de mudança; (ii) a sensibilização dos responsáveis, para os objetivos pretendidos, pelo processo de mudança; e (iii) a formação dos quadros, nos novos normativos e referenciais conceptuais, assim como nas novas ferramentas, capazes de assegurarem o adequado funcionamento dos novos sistemas.

Assim, na ótica dos signatários, um dos pilares essenciais no processo de transição para o SNC nos Hospitais, E.P.E., consistirá na avaliação das necessidades de formação dos recursos humanos, com a consequente conceção das necessárias ações de formação, sua realização e monitorização.

FORMAÇÃO

FORMAÇÃO VISANDO A SENSIBILIZAÇÃO DOS PRÍNCIPAIS RESPONSÁVEIS INTERVENIENTES NO PROCESSO:

- · CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO
- ·FINANCEIRA
- · PATRIMÓNIO
- APROVISIONAMENTO
- · RECURSOS HUMANOS
- $\cdot {\sf SISTEMAS} \ {\sf DEINFORMAÇÃO/T.I.}$

FORMAÇÃO AO NÍVEL TÉCNICO

- · CONTABILIDADE
- · OUTRAS ÁREAS

FORMAÇÃO / APOIO NO ARRANQUE

- $\cdot {\tt SISTEMAS\,DE\,CONTROLO\,INTERNO}$
- · SISTEMAS DE INFORMAÇÃO
- · SISTEMA CONTABILISTICO

DIAGNÓSTICO

PLANO DE AÇÃO

IMPLEMENTAÇÃO

4. Implementação



Após o desenho e a conceção do Plano de Ação, a fase seguinte e final, deverá consistir na sua implementação e monitorização, de modo a que seja possível avaliar quanto à necessidade de eventuais medidas corretivas, ao longo de todo o processo de implementação.

4.1 ACOMPANHAMENTO E MONITORIZAÇÃO

Caso o processo de transição para o SNC, ao nível dos Hospitais, E.P.E., seja encarado como um processo mais global, com os objetivos já anteriormente referidos, o qual poderá justificar o investimento necessário à sua implementação, o mesmo deverá ser apreendido como um projeto complexo, que requer e exige uma adequada gestão e monitorização.

Pela sua relevância, é entendimento dos signatários, que a própria entidade reguladora do sistema, a ACSS, deverá ter um papel ativo na conceção e divulgação de normas orientadoras, que permitam às diferentes entidades ter uma linha de orientação, com o intuito de promover a coerência das opções tomadas e o reforço da comparabilidade da informação financeira, prestada pelas diferentes entidades.

IDENTIFICAÇÃO DAS POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS QUE CARECEM DE ALTERAÇÃO

IDENTIFICAÇÃO DAS ALTERAÇÕES AO NÍVEL DAS REGRAS DE CONHECIMENTO

IDENTIFICAÇÃO DAS ALTERAÇÕES RELATIVAS ÀS BASES DE MENSURAÇÃO

IDENTIFICAÇÃO DOS DADOS E INFORMAÇÕES ADICIONAIS PELAS DIVULGAÇÕES

AVALIAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS DA CONTINUIDADE E DO REGIME DO ACRÉSCIMO

AVALIAÇÃO DOS IMPACTOS NO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO E PROCESSO CONTABILISTICO. PLANO DE CONTAS

AVALIAÇÃO DOS IMPACTOS NO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DEFINIÇÃO DO PLANO DE AÇÃO

APLICAÇÃO DO PRESSUPOSTO DA CONTINUIDADE. RECONHECIMENTO DE EVENTUAIS PERDAS POR IMPARIDADE. DEFINIÇÃO DAS UNIDADES GERADORAS DE CAIXA

APLICAÇÃO DO PRESSUPOSTO DO REGIME DO ACRÉSCIMO. ACRÉSCIMO DE PROVEITOS. ACRÉSCIMO DE CUSTOS

IDENTIFICAÇÃO DOS ATIVOS DE DOMÍNIO PÚBLICO. SUA MENSURAÇÃO

ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS DE DOMÍNIO PRIVADO -MENSURAÇÃO

RESPONSABILIDADE POR PENSÕES

IMPARIDADE AO NÍVEL DOS INVENTÁRIOS E CONTAS A RECEBER

PROVISÕES E PASSIVOS CONTIGENTES

SUBSÍDIOS AO INVESTIMENTO

ARRANQUE DO NOVO SISTEMA CONTABILÍSTICO E NOVO PLANO DE CONTAS

IMPLEMENTAÇÃO DAS ALTERAÇÕES AO SISTEMA DE INFORMAÇÃO

IMPLEMENTAÇÃO DAS ALTERAÇÕES AO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO

DIAGNÓSTICO

PLANO DE AÇÃO

IMPLEMENTAÇÃO

5. Conclusão

Em 22 de dezembro de 2011, foi publicada a Circular Informativa da Administração Central do Sistema de Saúde, I.P. (ACSS), relativa à mudança de referencial contabilístico das Entidades Públicas Empresariais do setor da Saúde. De acordo com a referida Circular, a mudança de referencial contabilístico, visa reforçar a gestão dos Hospitais E.P.E. e a qualidade da informação financeira prestada, assim como o controlo por parte da Administração Central.

No entendimento dos signatários, pelo exposto nos pontos anteriores, esta alteração de normativo contabilístico, deverá ser entendida como uma oportunidade para aprofundar a qualidade do relato financeiro e, reforçar os sistemas contabilísticos e de controlo interno, bem como os sistemas de informação daquelas entidades, de modo

a garantir não só a qualidade da informação financeira, mas, simultaneamente, reforçar, o controlo e eficiência operacional das mesmas.

Contudo, existem questões e matérias, que, na opinião dos signatários, requerem a existência de diretivas e orientações que possibilitem uma abordagem consistente, por parte das diferentes entidades, e permitam, simultaneamente, que os esforços necessários à implementação do novo referencial contabilístico, potenciem melhorias operacionais.

Em suma, é entendimento dos signatários, que este processo de mudança de referencial contabilístico, do POCMS para o SNC, poderá consistir, para os Hospitais, E.P.E., uma oportunidade de melhoria significativa, justificando o investimento necessário e os esforços envolvidos.

Encontram-se ainda disponíveis para venda



Manuais das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade. Auditoria, Revisão, outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados.







Ferramenta de vanguarda à sua medida

Dinamize o seu trabalho de Auditoria/Revisão de Contas e de Consolidação de Contas com a ferramenta utilizada pelas principais networks internacionais, adaptável à sua dimensão e exigências. Trabalhe em conformidade com as normas nacionais e internacionais de auditoria e de contabilidade.





¹ Publicada pelo Aviso n.º 15 652/2009, de 7 de setembro de 2009.



RELATO DOS RISCOS DE NEGOCIO: AO ENCONTRO DAS EXPECTATIVAS *



* Tradução do Sumário Executivo do documento "Reporting Business Risks: Meeting Expectations" emitido pelo ICAEW. O documento completo está disponível em língua inglesa no sitio da internet da ICAEW (www.icaew.com)

Capítulo 1: A necessidade da comunicação de riscos

Surgiu nas últimas décadas uma crescente necessidade de um melhor relato dos riscos do negócio. Isto é baseado na crença de que uma melhor compreensão dos riscos de negócio por parte dos investidores e outros utilizadores dos relatórios das empresas conduz a uma melhor direção estratégica das empresas, partilhada pelos diversos *stakeholders*, e a uma alocação mais eficiente dos recursos.

É geralmente aceite que houve uma subestimação amplamente partilhada do risco antes e após a crise financeira de 2007. Isso tem reforçado a procura de uma maior comunicação de risco, em particular por parte dos bancos, na expectativa de que tal ajude a tornar menos prováveis as crises futuras. Mas a crise também levou a uma procura de uma melhor comunicação de risco para as empresas de todos os setores de atividade.

A necessidade de uma melhor comunicação de risco é inteiramente legítima e os relatórios sobre o risco podem e devem ser melhorados. Mas deve ser feita uma análise cuidada à forma como eles devem ser melhorados e ao grau de satisfação das expectativas de todos

aqueles que hoje exigem uma mudança. O risco nos negócios é muito mais do que a possibilidade de fracasso empresarial. Ainda que inesperados, os colapsos, especialmente quando há um grande número deles no meio de uma crise, focam inevitavelmente a atenção na qualidade dos relatórios sobre o risco e podem dar origem a expectativas irrealistas de que uma melhor comunicação de riscos poderá evitar fracassos futuros. Mas em economias competitivas, os fracassos de empresas são inevitáveis, e não seria razoável esperar que os relatórios sobre o risco pudessem dar um aviso antecipado fiável sobre as empresas que têm mais probabilidade de falhar - e menos ainda para evitar o seu fracasso.

Este documento destina-se a dar um contributo oportuno para o debate sobre como os relatórios sobre o risco devem evoluir, analisa a experiência geral de comunicação de riscos à data e a comunicações de riscos das instituições financeiras antes da crise (Capítulo 2), faz considerações sobre porque se pensa que os relatórios de risco têm sido dececionantes (Capítulo 3), e sugere formas de os melhorar (Capítulo 4).

Capítulo 2: Experiência de comunicação de riscos

Investigadores que as analisaram a experiência de comunicação de riscos por empresas de diferentes setores expressam muitas vezes um grau de desapontamento, sugerem que algumas vezes os requisitos de divulgação tiveram um efeito limitado, e tendem a comentar que há "divulgação na forma, mas não há divulgação na substância".

Os resultados de pesquisas atuais são mistos. Embora exista alguma evidência de que o relato quantitativo e qualitativo de riscos pode ter sido útil, também há evidência de que o relato qualitativo de riscos não é considerado útil por alguns utilizadores de relatórios de empresas. Na verdade, os utilizadores parecem ter visões conflituantes sobre relatos de risco - alguns acham que é útil, outros não.

Especificamente quanto aos bancos, há uma visão ampla e compreensível de que deve ter havido uma comunicação inadequada dos riscos no período que antecedeu a crise financeira. Parece haver pouca evidência até ao momento, porém, de que a comunicação qualitativa sobre o risco antes ou durante a crise falhou na avaliação dos riscos que os bancos enfrentaram. Parece mais provável que a impressão deturpada dada por relatos qualitativos de risco antes da crise foi na maioria dos casos atribuível a avaliações de risco errados dos bancos, ao invés da falha nos relatos de riscos reconhecidos

Estes equívocos sobre o risco foram amplamente partilhados, e não só particularmente entre banqueiros. Mas, com o benefício da experiência passada, parece razoável concluir que os requisitos sobre divulgações de risco analíticos e quantitativos dos bancos antes da crise foram insuficientes, e também podem ter tido algum grau de não cumprimento.

Capítulo 3: Desafios da comunicação de riscos

Identificámos cinco razões principais pelas quais a utilidade da comunicação do risco pelas empresas de setores diferentes parece, por vezes, estar em dúvida:

- É impossível saber, mesmo após o acontecimento, se a maior parte do relato do risco qualitativo, e algum quantitativo é preciso ou impreciso. Isto deve limitar a confiança que os utilizadores podem colocar sobre esse relato.
- Há muitas vezes custos competitivos para divulgações de riscos e estes também têm custos potenciais para os gestores. Estes custos podem exceder os benefícios percebidos de comunicação de riscos, levando a divulgações não informativas. De facto, a comunicação do risco cria os seus próprios riscos e por isso tem de ser feito por técnicos, e interpretado por utilizadores, como um exercício de gestão de risco.
- · Pode ser apropriado dar informações genéricas para cumprir requisitos de divulgação de listas de risco, mesmo que estas sejam vistas como inconsequentes.

- A eficácia da gestão de risco de uma empresa depende da qualidade dos seus gestores, e isso é algo que as declarações da empresa sobre a sua atitude face ao risco e as divulgações das estruturas e procedimentos internos dificilmente revelarão.
- · Existem alguns riscos que as empresas nunca irão relatar e outros que são sempre suscetíveis de ser subestimados.

Para muitos utilizadores, portanto, as listas de risco podem proporcionar pouca ou nenhuma informação nova útil. Quando tais listas dão novas informações, pode ser difícil para os utilizadores saberem como refletir isso nas suas próprias decisões.

Por causa dos problemas com o relato dos riscos que identificamos, não está claro se melhores divulgações do risco, na verdade, reduzem o custo de capital, como se esperava. É possível que eles aumentam o custo de capital.

No capítulo final do documento, sugerimos sete princípios para relatar melhor os riscos das empresas. Mas mesmo se esses princípios forem adotados, as pessoas continuarão a ter deceções com os relatórios sobre o risco se as suas expectativas forem irrealistas. Com o benefício da experiência passada, as pessoas muitas vezes perguntam qual o motivo por que as empresas não preveem problemas futuros e tendem a esquecer que o futuro está sempre cheio de incógnitas. Os investidores precisam de reconhecer as limitações inevitáveis do relato dos riscos e por isso têm de ter expectativas realistas sobre o quanto ele pode alcançar.

Capítulo 4: O caminho a seguir

É importante ter soluções práticas para a questão de como melhorar o relato dos riscos. Requisitos de relato dos riscos variam muito entre diferentes jurisdições, e por isso seria impraticável apresentar melhorias que fossem válidas para a generalidade dessas jurisdições. Em qualquer caso, e talvez mais importante, a evidência sugere que os requisitos de comunicação sobre o risco, muitas vezes só têm uma eficácia limitada.

Por essas razões, as nossas sugestões - estabelecidas em sete princípios - não incluem propostas de nova ou mais complexa regulamentação.

Os princípios são meramente pontos para consideração pelos interessados em melhorar a comunicação sobre o risco e para os preparadores de informações contidas em relatórios de gestão de empresas, e destinam-se a aplicar às empresas de todos os setores de atividade.

Os sete princípios para um melhor relato dos riscos são:

- Informar os utilizadores do que eles precisam de saber. Os utilizadores querem informações sobre os riscos de uma empresa para que possam fazer a sua própria avaliação de risco. As empresas devem focar-se neste objetivo para decidir o que divulgar.
- Concentração em informações quantitativas. Divulgar análises mais detalhadas dos dados quantitativos que as empresas já divulgam irá dar novas informações úteis. Muito peso tem sido colocado sobre a produção de listas de risco descritivas. Isto não

CONTABILIDADE E RELATO



é uma chamada de atenção para a quantificação de riscos, que geralmente envolve suposições duvidosas sobre a probabilidade de eventos futuros. Também não é uma chamada de atenção para que as informações qualitativas sejam negligenciadas. O que temos em mente é mais informação sobre a repartição das atividades das empresas, a nível geográfico e por setor, e os seus ativos, passivos e compromissos.

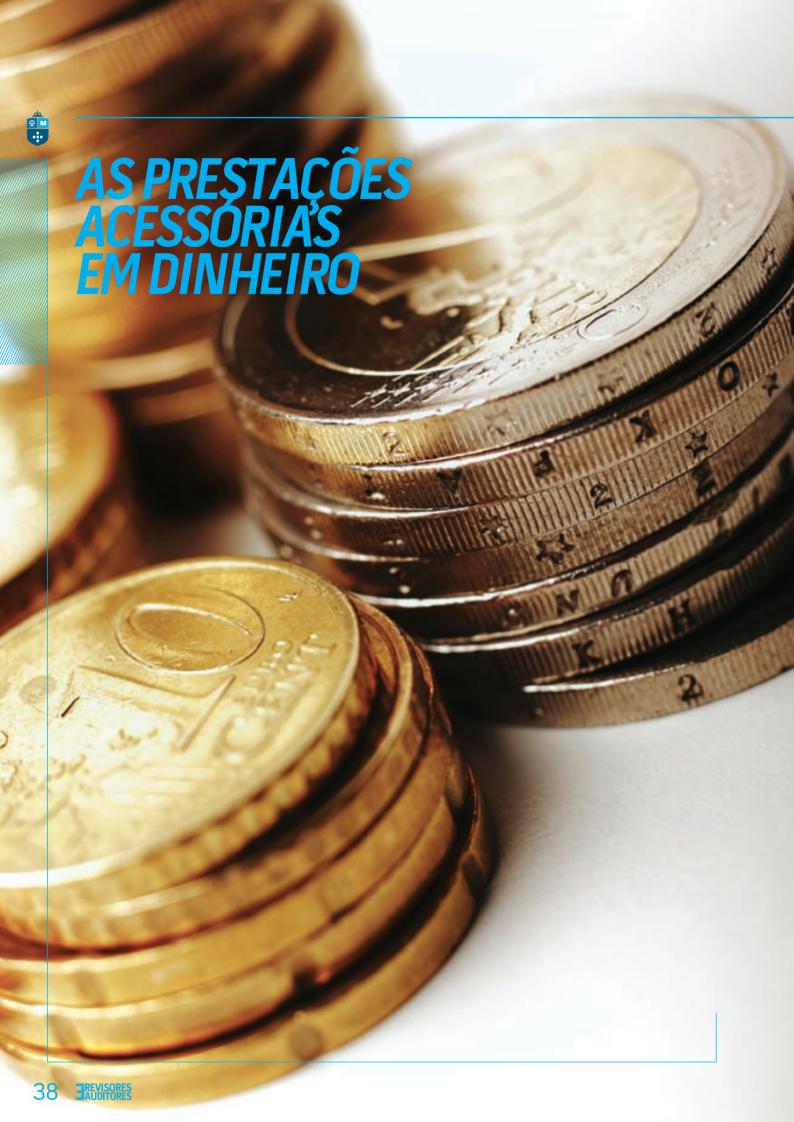
- Na medida do possível, integrar as informações sobre o risco com outras divulgações. O relatório de gestão já dá muita informação sobre os riscos, e esta deve ser integrada com outras divulgações sobre o risco. Mas as informações sobre o risco devem também ser integradas na informação da empresa sobre os seus modelos de negócio, as divulgações sobre perspetivas futuras, a análise sobre o desempenho passado e o seu relato financeiro. Os riscos de uma empresa são geralmente inerentes ao seu modelo de negócio, de tal forma que explicar o modelo de negócio deve envolver uma explicação sobre os seus riscos. O risco é visto na perspetiva de futuro e não pode ser plenamente compreendido senão no contexto mais amplo de informações prospetivas sobre o desempenho, planos e perspetivas de uma empresa.
- Pensar para além do ciclo dos relatórios anuais. Muitos riscos permanecem iguais de um ano para o outro. Outros são altamente variáveis e as informações sobre eles necessitam de ser atualizados com mais frequência do que uma vez por ano. A internet, ao invés do relatório anual, será provavelmente o lugar certo para ter informações sobre os dois tipos de risco.
- Sempre que possível, manter a lista dos principais riscos. Os utilizadores são atualmente confrontados com listas de riscos longas e "indigestas" que são todas muito fáceis de ignorar. Quando for útil para as empresas divulgar outros riscos, para além daqueles considerados como principais, devem mesmo assim, manter curtas aquelas listas.
- Destacar as preocupações atuais. É provável que seja do interesse dos utilizadores saber quais são os riscos atualmente mais discutidos dentro de uma empresa. Estes, muitas vezes, são diferentes dos principais riscos da empresa, e a sua divulgação pode dar aos utilizadores uma visão valiosa sobre o negócio.
- Rever a experiência de risco. As empresas poderiam rever de forma útil a sua experiência de risco no período de relato. Onde é que erramos? Que lições foram aprendidas? Como é que se comparam as experiências com os riscos que haviam anteriormente relatado?

Relativamente aos bancos, as divulgações quantitativas de risco já foram ampliadas desde o início da crise através de mudanças nas normas contabilísticas, da implementação do Pilar 3 do Acordo de

Basileia II sobre a supervisão bancária e do alargamento dos seus requisitos. Outras melhorias podem ser possíveis. Os testes de stress organizados por supervisores bancários e de seguros, quando baseados em pressupostos adequados, podem também fornecer informações valiosas sobre o risco, e seria útil explorar o uso de tais divulgações como uma forma adicional de comunicação de riscos pelos bancos e seguradoras.

Um dos resultados de todas as mudanças que sugerimos pode muito bem ser que exista menos do que é hoje rotulado como "relato sobre o risco" nos relatórios anuais das empresas. Mas as mudanças propostas conduzirão a que, em geral, existam mais informações úteis sobre os riscos. Isso deve ajudar os investidores e outros utilizadores dos relatórios das empresas a formar os seus próprios julgamentos sobre o risco e, desta forma, deve também contribuir para uma melhor direção estratégica das empresas, partilhada pelos diversos *stakeholders*, uma alocação mais eficiente dos recursos e uma maior estabilidade financeira.







Criação, objeto e modalidades de prestações acessórias

1.1. HISTÓRIA DA FIGURA E RECEÇÃO NO CSC

I. Em Portugal, as prestações acessórias são um instituto recente recebido em 1986 com o atual Código das Sociedades Comerciais¹. Apareceu como um instituto comum às sociedades por quotas e anónimas regulado em ambos os tipos sociais, nos artigos 209 e 287, com um regime substancialmente idêntico².

Na história do direito comparado, a figura encontra-se pela primeira vez, no século XIX, no direito das sociedades anónimas da Alemanha: surgiu para satisfazer uma necessidade concreta, a necessidade de abastecimento em beterraba da indústria açucareira. Mais tarde, quando, em 1892, o legislador alemão criou uma nova espécie de sociedade comercial, a sociedades de responsabilidade limitada, a figura será admitida de forma geral no §3.II da Lei das Sociedades de Responsabilidade Limitada, habitualmente designada pelas suas iniciais, *GmbHG*.

Esta nova espécie de sociedade comercial foi recebida em Portugal logo em 1901 na Lei de Sociedades por Quotas. Mas as prestações acessórias não foram recebidas no direito nacional nesse momento. Por isso, até 1986, mantiveram-se como uma figura jurídica estranha ao nosso sistema legal; além disso, a prática empresarial ignorou-as³. É neste contexto que se dá a sua receção pelo Código das Sociedades Comerciais em 1986.

II. Esta breve história permite compreender que, mesmo depois de legalmente reconhecida, esta figura jurídica tenha tido dificuldade em penetrar na vida real das empresas: nas duas primeiras décadas após a entrada em vigor do CSC, eram raros os pactos sociais que previam a obrigação de prestações acessórias. No entanto, a informação publicada nos últimos anos indicia a sua presença crescente nos balanços, pelo menos dos grandes grupos económicos.

DIREITO

Circulam notícias da sua utilização durante a vida da sociedade em situações ambíguas, em especial para substituir suprimentos, razão por que é conveniente fixar-lhe, em traços largos, o perfil.

A CLÁUSULA CONTRATUAL

Não existe obrigação de efetuar prestações acessórias sem cláusula contratual. Assim, o primeiro aspeto a salientar é o de que só poderá nascer uma obrigação de fazer prestações acessórias quando o contrato o determinar (209.º/1 e 287.º/1)⁴

Manda a lei que o contrato deve fixar os elementos essenciais da obrigação e especificar se as prestações são onerosas ou gratuitas (n.º1 dos arts.209.ºe 287.º) 5.

São pois dois os requisitos da cláusula contratual: (1) deve conter os elementos essenciais da obrigação; (2) deve especificar o caráter gratuito ou oneroso da prestação.

OS ELEMENTOS ESSENCIAIS DA OBRIGAÇÃO

I. Quais são os elementos essenciais da obrigação?

A doutrina jurídica indica como tal o facto jurídico que fará nascer a obrigação, os sujeitos, ativo e passivo, e o objeto. Estes três elementos deverão estar descritos de um modo que o dever do sócio e o direito da sociedade fiquem claramente individualizados no momento da celebração do contrato de sociedade.

a) Por facto jurídico entende-se um acontecimento do mundo exterior a que o direito liga uma consequência jurídica, neste caso o nascer de uma obrigação de prestação acessória. Só uma moldura do facto completa pode dar a certeza e seguranças exigidas pela lei. É duvidoso que se possa remeter o momento em que a obrigação surge para uma deliberação futura dos sócios em assembleia geral. É duvidoso também que se possa fazer depender o nascimento da obrigação de um acontecimento futuro e incerto, como é, por exemplo, a existência de prejuízos na atividade social.

b) Os sujeitos da obrigação serão o sócio que suporta o dever de prestar, o sujeito passivo, e a sociedade beneficiária da prestação, o sujeito ativo. No momento em que a sociedade está a nascer raramente se colocarão problemas com incidência no sujeito ativo; mas a mesma conclusão não pode ser afirmada com relação ao sujeito passivo, ao sócio obrigado, pois a obrigação pode ser imposta a todos ou a alguns sócios apenas. A necessidade de individualização do sujeito passivo torna-se particularmente evidente na sociedade anónima: serão sempre nominativas as ações cujo titular esteja obrigado a efetuar prestações acessórias à sociedade (art.299/2/c).

Nas sociedades por quotas a individualização do devedor está aparentemente resolvida: será devedor quem for titular da quota no momento em que ocorrer o facto previsto no contrato. Existem no entanto obrigações imediatamente ligadas a uma pessoa em concreto, as chamadas obrigações pessoais, que não se transmitem com a transmissão da quota.

c) Para delimitar o objeto da obrigação, é preciso separar o chamado objeto imediato do objeto mediato. O primeiro é o comportamento devido pelo sócio, habitualmente designado pelas expressões latinas dare, facere e omitere, respetivamente, a entrega de uma coisa, a prestação de um serviço ou uma inação. Por sua vez, o objeto mediato consiste no bem que a sociedade receberá deste comportamento do sócio: na prestação de dare, uma coisa; na prestação de facere, um serviço ou atividade; na prestação de omitere, a inatividade.

O objeto da obrigação pode ser modelado por diversos fatores. Atentemos no tempo. A obrigação pode durar enquanto durar a sociedade, será assim por tempo indeterminado. Entende-se que terá esta natureza a obrigação para que não se tenha fixado no contrato um prazo determinado.

Mas poderá existir apenas durante um certo tempo, o que, se for o caso, precisa de ser dito no contrato.

Estas duas modalidades de obrigação duradoura, a obrigação de prestação continuada e a periódica, são admitidas para as prestações acessórias, sem contestação; controversa, na história do instituto, tem sido a admissão das chamadas prestações instantâneas, aquelas que se executam num só momento ou ato: por exemplo, a prestação acessória consistente na entrega por uma só vez de uma determinada quantia em dinheiro. O legislador português não restringiu a liberdade contratual; por isso, é forçoso concluir-se que também a obrigação de prestação acessória instantânea é admitida pelo nosso direito⁶.

GRATUITIDADE OU ONEROSIDADE DA PRESTAÇÃO

I. A cláusula contratual terá de especificar se as prestações devem ser efetuadas onerosa ou gratuitamente, determina o n.º1 dos artigos 209 e 287. O significado desta exigência legal está longe de ser pacífico⁷.

A dicotomia oneroso gratuito é utilizada no direito das obrigações e dos contratos em diversas circunstâncias.

Em geral, é a base de uma classificação de contratos, de que são paradigmas a compra e venda como contrato oneroso e a doação como contrato gratuito. Porqué? Porque na compra e venda o enriquecimento patrimonial de qualquer das partes é obtido em contrapartida de um empobrecimento: o comprador para obter a propriedade tem de pagar o preço; o vendedor para obter a quantia em dinheiro tem de perder a propriedade transmitida. Ao invés, na doação ocorre um enriquecimento sem pagamento de uma contrapartida: o donatário recebe sem ficar sujeito a uma obrigação que seja contrapartida do que recebeu; o doador dá sem procurar uma contrapartida patrimonial.

Mas esta dicotomia, gratuito oneroso, é utilizada com um significado particular no contrato de mútuo; a qualidade de gratuito e oneroso têm aqui o significado de empréstimo com juros ou sem juros: o mutuário está sempre vinculado à obrigação de restituir a quantia que lhe foi emprestada; terá, além dessa, também a obrigação de pagar juros quando o empréstimo é oneroso, não existindo esta obrigação se o empréstimo for gratuito. É uma terminologia consagrada na lei (Código civil, art.1145).

Utilização análoga tem no comodato (C. Civil, art. 1129), no mandato (art. 1158) e no depósito (1186).

II. A qual destes sentidos se refere o Código das Sociedades Comerciais a propósito das prestações acessórias?

Analisemos a questão sob o prisma da classificação de contratos. A obrigação de prestações acessórias participa da função económica e social do contrato de sociedade: ora, como, no quadro daquela dicotomia, o contrato de sociedade é um contrato oneroso, vista pelo ângulo geral da classificação dos contratos também a prestação acessória seria sempre uma prestação onerosa. Na verdade, por via da obrigação de prestações acessórias ocorre sempre a obtenção de uma vantagem (patrimonial ou não) para a sociedade, mas ocorre



também a criação de uma posição de vantagem para o sócio traduzida em melhores condições para obtenção de lucros. Por este ângulo de visão, as prestações realizadas pelo sócio em benefício da sociedade nunca são gratuitas, sejam elas realizadas no cumprimento da obrigação de entrada ou no cumprimento de uma obrigação de prestação acessória. São realizadas no interesse direto da sociedade mas também no interesse patrimonial do sócio enquanto tal⁸.

III. Analisemos a questão à luz da classificação do contrato de empréstimo em oneroso ou gratuito. Nesta maneira de olhar as coisas, haveria prestação gratuita se a vantagem para a sociedade fosse apropriada por ela sem contrapartida de uma prestação efetuada ou a efetuar em benefício do sócio; ao contrário, a prestação seria onerosa se a apropriação pela sociedade se realizasse em contrapartida de uma prestação a pagar ao sócio. Olhemos para a entrega de uma quantia em dinheiro: a prestação qualificar-se-ia de onerosa se a sociedade ficasse obrigada a pagar juros durante o tempo de disposição do dinheiro; ao contrário, seria gratuita na ausência de obrigação de juros. A mesma análise pode ser feita utilizando prestações com outros objetos. Na entrega de um bem a título de propriedade, a onerosidade seria dada pelo preço a pagar: nas históricas entregas de beterraba, a contrapartida da sociedade era a obrigação de pagar o preço; mas o sócio pode transmitir para a sociedade a propriedade do bem entregue sem contrapartida imediata, ficando apenas com as vantagens proporcionadas indiretamente pelo estatuto de sócio: neste caso, a prestação será feita gratuitamente. O mesmo raciocínio poderá ser desenvolvido com exemplos retirados da prestação de serviços. O sócio pode prestar serviços, nomeadamente a gerência da sociedade, recebendo em contrapartida uma remuneração ou, ao contrário, poderá fazêlo sem remuneração: no primeiro caso, a prestação é onerosa, no segundo é gratuita.

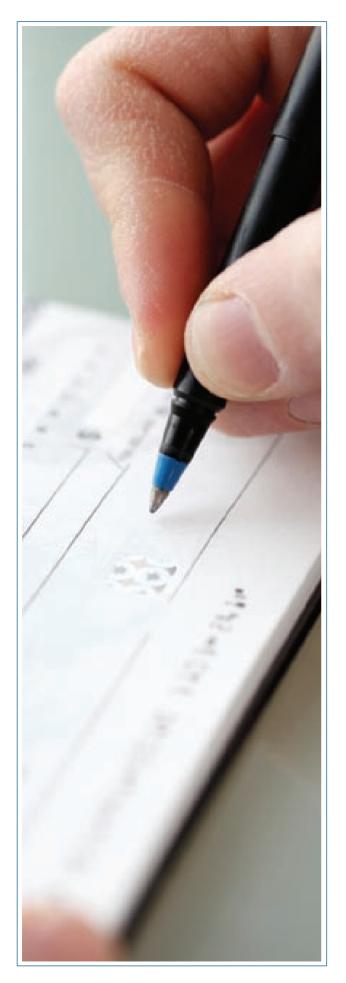
IV. A ambiguidade da dicotomia gratuito oneroso, no contexto do cumprimento das obrigações do sócio face á sociedade, está na base do aparecimento de novas expressões para caracterizar a situação das prestações acessórias.

Foi o que sucedeu recentemente com o legislador espanhol ao redigir a *Ley de Sociedades de Capital*. No momento em que teve de regular a matéria, o legislador espanhol utilizou as expressões "gratuitamente ou mediante retribuição", deste modo afastando o paralelismo com a classificação de contratos em gratuitos e onerosos [Ley de Sociedades de Capital, artigo 86, n.º1].

Atitude semelhante foi adotada pelo banco Santander Totta que dividiu as prestações acessórias em remuneradas e não remuneradas. Eis, na parte que interessa, o texto do n.º4 do artigo 5.º-A dos estatutos em causa:

«As prestações acessórias da categoria A são remuneradas, dando lugar ao recebimento de uma taxa de juro anual indexada à Euribor a doze meses.

«Estas prestações são livremente reembolsáveis pela Sociedade nos termos dos subsequentes nºs 8 a 10.»



V.A conclusão é assim a de que, a cláusula estatutária deverá dizer se a sociedade fica ou não obrigada a pagar ao sócio uma remuneração como contrapartida da prestação que recebeu.

O REGIME LEGAL SUPLETIVO

I. A cláusula do contrato de sociedade, a concretizar-se, será fonte de uma relação jurídica entre o sócio e a sociedade: terá por conteúdo uma prestação a realizar pelo sócio em benefício da sociedade (C. Civil, art.397.º).

Mas, recebida a prestação, a sociedade ficará obrigada perante o sócio em termos que o legislador admite corresponderem à obrigação de um qualquer contrato típico (art. 209.º,/1, in fine).Por exemplo, se o sócio se obrigar a ceder o uso e fruição de um imóvel, a relação entre o sócio e a sociedade reger-se-á pelas regras do contrato de arrendamento; se o sócio se tiver obrigado a exercer a gerência da sociedade, uma vez designado gerente a sua relação com a sociedade será regida de acordo com o estatuto de gerente.

II. Uma das questões que deu origem a muitos litígios no início da utilização da figura, em especial na Alemanha, foi a de saber se os sócios deveriam receber a sua retribuição quando a sociedade estava a ter prejuízos. A tendência inicial foi a de associar a remuneração dos sócios aos resultados da sociedade, mas, por fim, acabou por prevalecer a solução inversa: a contrapartida a pagar aos sócios não fica dependente dos resultados da sociedade. Foi esta a solução aceite pelo Código das Sociedades Comerciais: no caso de se convencionar a onerosidade, a contraprestação pode ser paga independentemente da existência de lucros de exercício (n.º3 do arts.209 e 287).

III. Vamos agora aplicar as conclusões a que chegamos às prestações pecuniárias que, embora não sendo as únicas, são sem dúvida as mais presentes na vida das nossas empresas.

Modalidades de Prestações Acessórias em Dinheiro

PRESTAÇÃO ACESSÓRIA EM DINHEIRO E OBRIGAÇÃO DE RESTITUIÇÃO

I. Para compreender a relevância patrimonial das prestações acessórias em dinheiro, importa indagar o que acontece no património da sociedade quando o sócio lhe entrega dinheiro a este título.

A Estrutura Conceptual do SNC define ativo como um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futurosº. O dinheiro da prestação acessória vai integrar os recursos controlados pela sociedade por quotas ou anónima em condições de ser utilizado no desenvolvimento da atividade social e por isso preenche a condição de ser expectável que do seu uso decorram benefícios económicos futuros.

No plano de contas¹⁰, a entrega será registada numa conta de depósitos à ordem, na classe 12, conta que será debitada.

Ocorre assim um aumento do ativo por via da entrega do dinheiro.

II. Qual a outra conta que servirá de contrapartida a este registo no ativo, ou seja qual a partida que dobra esta, que regista a causa, a origem dos meios?

Em tese, poderia ser uma conta de qualquer uma das outras duas massas patrimoniais, o passivo ou o capital próprio. O SNC não fixou para este facto um procedimento: não encontramos qualquer referência a prestações acessórias nem Estrutura Conceptual nem nas Notas de Enquadramento ao Código de Contas. Por isso, para efetuar o registo contabilístico, é necessário saber qual a intenção que esteve na base da criação da obrigação de prestações acessórias, em termos objetivos, qual a finalidade da prestação acessória.

Não andaremos longe da verdade se dissermos que a intenção normal do sócio que realiza a prestação acessória em dinheiro é a de praticar um ato funcionalmente semelhante a um empréstimo, reservando-se a faculdade de obter a prazo(curto, médio ou longo) a restituição da quantia emprestada. Nessa situação, a sociedade fica investida na posição de devedora da restituição.

Na Estrutura Conceptual, o passivo é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte uma saída de recursos da entidade incorporando benefícios económicos.

A obrigação de restituição a que a sociedade fica vinculada reúne estas condições: é uma obrigação presente (não futura) que provém da entrega do dinheiro e a sua liquidação exigirá uma saída de recursos do património da sociedade¹¹.

Por esta razão, o registo contabilístico correspondente deve ocorrer numa conta do passivo que será creditada pelo montante recebido.

III. Quando a sociedade cumprir a obrigação de restituição, a quantia de dinheiro necessária sairá do ativo, em princípio de uma conta de Bancos (esta conta do ativo será creditada), mas, ao mesmo tempo, haverá uma diminuição do passivo em montante igual (esta conta do passivo será debitada).

Com estes contornos, a operação não tem efeitos sobre o capital próprio. Na verdade, o capital próprio é, segundo a Estrutura Conceptual, o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos¹². Ora, depois da restituição da prestação acessória, a diferença entre o ativo e o passivo mantémse; aparentemente, estamos perante uma operação neutra na perspetiva do valor do património, valor que, na linguagem do SNC, é o capital próprio.

PRESTAÇÃO ACESSÓRIA RETRIBUÍDA COM JUROS

I. À obrigação de restituição do capital, pode acrescer a obrigação de pagar juros. A experiência conhecida prova-o.

O artigo 5.º-A do contrato do Banco Santander Totta prevê três classes de prestações acessórias, sendo que apenas uma pode dar origem ao recebimento de juros. Neste quadro, existem duas categorias de prestações acessórias em dinheiro, as remuneradas e as não remuneradas, consoante vençam ou não vençam juros: a categoria A seria remunerada com juros; as categorias B e C seriam não remuneradas.

Eis o texto do n.º4 do artigo em causa:

«As prestações acessórias da categoria A são remuneradas, dando

lugar ao recebimento de uma taxa de juro anual indexada à Euribor a doze meses.

Os juros são contados sobre os montantes não reembolsados e pelo período em que se mantiveram nessa situação durante o ano anterior, e pagos até ao dia 10 do mês de Janeiro do ano seguinte».

«Estas prestações são livremente reembolsáveis pela Sociedade nos termos dos subsequentes nºs 8 a 10.»

Note-se que esta classificação das prestações acessórias em remuneradas e não remuneradas é, no contexto daquele contrato, independente de outra que divide as prestações em reembolsáveis e não reembolsáveis: todas as categorias seriam reembolsáveis, embora em condições diferentes; a categoria C seria reembolsável somente com prévia autorização do Banco de Portugal.

II. A experiência das empresas revela também a existência de situações em que prestações não reembolsáveis — ou só reembolsáveis em condições que não ponham em causa a integridade do capital social— são acompanhadas da obrigação de pagamento de juros. São casos menos frequentes que acontecem nomeadamente por via da conversão de suprimentos em prestações acessórias, com renúncia do sócio a exigir o reembolso dos suprimentos e das prestações acessórias resultantes. No entanto, o sócio que renunciou ao capital não renuncia ao juro.

III. O pagamento dos juros constitui um gasto da sociedade. Dá origem a uma saída de dinheiro. Ocorre, por causa desta saída de dinheiro do ativo uma diminuição do capital próprio, pois a diferença entre o ativo e o passivo passa a ser menor do que era antes do pagamento do juro.

PRESTAÇÕES A FUNDO PERDIDO

I. O sócio pode entregar à sociedade o dinheiro sem ficar com o direito ao reembolso num prazo determinado. Trata-se de uma hipótese admitida na doutrina estrangeira que a este propósito fala de prestações acessórias a fundo perdido¹³. A doutrina nacional adota uma orientação semelhante. Como escreveu Raul Ventura "...nada impede, em teoria, que o sócio nenhuma contrapartida direta receba da sociedade, vindo possivelmente a ressarcir-se por outros meios, como lucros da respetiva quota, proporcionais ou não ao valor nominal desta..."¹⁴ . Vejamos como esta hipótese pode ser reconhecida no direito da contabilidade.

II. Na intenção do sócio, há uma renúncia, temporária ou definitiva, a exigir a restituição da quantia entregue, o que, em princípio, situa a causa da entrada do dinheiro numa conta do capital próprio. Em termos contabilísticos, a conta do capital próprio será creditada por contrapartida do débito da conta do ativo que recebeu o bem objeto da prestação acessória.

São três as contas habitualmente indicadas para este reconhecimento: entradas para o capital social, prestações suplementares ou reserva especial análoga à reserva legal.

Em condições normais, a intenção comum do sócio e da sociedade será esclarecida pela ata da deliberação social que as exigiu ou, até, previamente fixada na cláusula estatutária que prevê as prestações acessórias. E o subsequente registo contabilístico será feito em conformidade com esta intenção. Por esta razão, antes de efetuar o registo contabilístico, importa conhecer o significado legalmente associado a cada uma das referidas rubricas do capital próprio, capital

DIRFITO

social, prestações suplementares e reservas legais, no que se refere à obrigação de restituição das quantias entregues.

III. As quantias entregues a título de entradas para o capital social serão restituíveis aos sócios apenas depois da dissolução da sociedade, como se prevê no artigo 156.º do CSC. Em vida da sociedade, o sócio participará somente na repartição dos frutos do capital investido.

A doutrina aceita que a prestação acessória a fundo perdido tenha uma contrapartida indireta desta natureza, por via de uma participação acrescida nos lucros¹⁵.

Deve reconhecer-se que os interesses em presenca não são ofendidos com esta solução. Primeiro, a necessidade da previsão estatutária torna a cláusula conforme com a vontade dos sócios. Segundo, o lucro é um elemento suficientemente fiscalizado ao ponto de garantir que a sua revelação não se faça com prejuízo do interesse social. Além disso, a sua distribuição será feita observando as regras sobre a conservação do capital, em particular aquelas que dão corpo ao princípio da intangibilidade do capital social.

IV. O regime das prestações suplementares é bastante diferente. As quantias entregues a título de prestações suplementares podem ser restituídas aos sócios desde que a situação líquida não fique inferior à soma do capital e da reserva legal e o respetivo sócio já tenha liberado a sua quota (CSC, art. 213.º, n.º1). Poderá a restituição das prestações acessórias ser realizada nestes termos?¹⁶

A prática portuguesa contém pelo menos um caso de recurso a esta via¹⁷. O artigo 5.°-A do contrato de sociedade do Banco Santander Totta, SA estipulava no n.º8 que, com algumas exceções,: « ..., as prestações apenas são reembolsáveis nos termos e condições em que o são as prestações suplementares nas sociedades por quotas.». No contexto do contrato em causa, a remissão para as prestações suplementares tinha o sentido de mandar aplicar a todas as categorias de prestações acessórias que instituía o regime de restituição das prestações suplementares.

O comentário que se nos afigura é o de que por esta via os sócios ainda mantêm o direito à restituição, embora subordinado à integridade do capital social: o dinheiro entregue só poderia ser restituído quando não fosse necessário para manter intacto o capital social e o seu reforço, as reservas indisponíveis¹⁸.

V. Uma reserva especial sujeita ao regime da reserva legal tem sido apresentada como uma outra hipótese possível. O regime da reserva legal não permitiria a sua restituição aos sócios, afastado que está este destino no artigo 296.º do CSC $^{\!\scriptscriptstyle 19}\!.$

VI. Admitimos que esteja aberta ainda uma outra configuração, a de prestações acessórias com a função de prémios de emissão, quantias a pagar, além da entrada, para adquirir a qualidade de sócio. Teriam de estar previstas no contrato; e acrescente-se que nas sociedades anónimas deveriam ser realizadas pelos sócios no momento da constituição, sendo que, nas sociedades por quotas, o momento da sua realização estaria na disponibilidade dos sócios. Esta configuração não é afastada pela letra da lei, que caracteriza as prestações acessórias como prestações além das entradas²⁰. E, desde que se entenda, como nós entendemos que os prémios de emissão não podem ser restituídos aos sócios porque estão sujeitos ao regime da reserva legal, estão reunidas as condições suficientes para se lhes aplicar o regime da figura legal típica mais próxima²¹. VII. O reconhecimento contabilístico da prestação acessória numa

conta de capital próprio configura o direito do sócio à restituição nos termos do regime substantivo da materialidade subjacente à conta em causa. A restituição é postergada para o momento da partilha dos bens sociais, se a verba ficar associada diretamente ao capital social; apenas poderá ter lugar nas condições do artigo 213.º, se a qualificação for a de uma conta análoga a uma prestação suplementar; ficará submetida ao regime do prémio de emissão ou da reserva legal quando for o caso. Por razões de certeza e segurança, estes elementos deverão constar da cláusula do contrato que preveja as prestações suplementares.

PRESTAÇÕES ONEROSAS E GRATUITAS

I. O que escrevemos em número anterior sobre a gratuitidade ou onerosidade da prestação acessória permitiu evidenciar a ambiguidade que acompanha estes conceitos quando transpostos para o quadro das relações entre o sócio e a sociedade.

O perigo desta ambiguidade foi evidenciado pela doutrina jurídica desde o início da vigência do Código das Sociedades Comerciais.

Na verdade, imediatamente após a entrada em vigor do Código das Sociedades Comerciais, Raul Ventura chamou a atenção para as ambiguidades que a nomenclatura do Código poderia trazer. Em 1987, escreveu o seguinte: «As prestações gratuitas podem suscitar uma dúvida de natureza...; não havendo qualquer contrapartida da sociedade a uma prestação efetuada por um sócio, pode parecer que se trata de pura liberalidade do sócio. Na realidade não é assim; com ou sem contrapartida da sociedade, a obrigação acessória tem natureza societária, faz parte da relação jurídica criada entre os sócios pelo respetivo contrato. O sócio obriga-se a efetuar prestações acessórias como se obriga a efetuar a própria prestação de capital e todas as prestações que efetua à sociedade, na qualidade de sócio, têm um fim social, que as afasta das liberalidades ou doações. A nomenclatura legal «prestações feitas gratuitamente» pode levar a supor o contrário, mas o defeito é da nomenclatura...»²².

A mesma preocupação foi evidenciada por RUI PINTO DUARTE quando escreveu o seguinte: "A terminologia legal não é inteiramente feliz já que, no rigor dos conceitos, as prestações acessórias nunca são gratuitas — no sentido em que nunca correspondem a uma liberalidade. Por outras palavras: as prestações acessórias podem ter uma contrapartida directa ou não, sendo o primeiro caso aquele a que a lei atribui a característica de onerosidade e o segundo aquele a que a lei atribui a característica de gratuitidade"23.

II. Salvo nas prestações acessórias a fundo perdido, a obrigação de restituição da quantia recebida existe sempre, razão pela qual não pode servir de critério para a qualificação das prestações em onerosas ou gratuitas. No entanto, apesar desta opinião comum da doutrina jurídica, o dever de restituição/obrigação de reembolso tem sido utilizado por algumas entidades públicas como critério separador. Foi o que se passou com a Comissão de Normalização Contabilística que, em parecer de 28/2/1996, qualificou como gratuitas as prestações acessórias, colocando o acento distintivo na ausência da obrigação de restituição.

O parecer da Comissão de Normalização Contabilística foi do seguinte

- "1. As Prestações Acessórias são classificadas de acordo com a legislação em gratuitas e onerosas (quer vençam ou não juros).
- 2. De acordo com o entendimento jurídico da Inspecção-Geral de

DIREITO

Finanças, as prestações gratuitas não dão lugar a contrapartida de reembolso pela empresa beneficiária, enquanto as onerosas são reembolsáveis.

- 3. Assim sendo as prestações onerosas devem ser classificadas como passivo, sendo a conta adequada a de 25 - Acionistas.
- 4. As prestações acessórias gratuitas têm a natureza de Capital Próprio, e na falta de conta de Razão específica, considera-se de utilizar a conta 53 – Prestações Suplementares em subconta a designar de Prestações Acessórias gratuitas.

Esta situação deverá ser explicitada na nota 48 do Anexo ao Balanço e Demonstração dos Resultados."

No sentido do parecer citado, são gratuitas as prestações acessórias pecuniárias em que não há obrigação de restituir o capital; são onerosas aquelas em que a sociedade figue vinculada à obrigação de restituição. Desconsidera-se a presença ou ausência de obrigação de juros.

A análise que fizemos antes revela que a doutrina deste parecer não se pode louvar no sentido que a doutrina jurídica atribui à qualidade de gratuito ou oneroso quando aplicada aos contratos e às obrigações.

III. O que escrevemos em número anterior justifica que se conclua que o elemento essencial para classificar a prestação acessória como onerosa ou gratuita é a existência ou não, por parte da sociedade, de uma obrigação específica em benefício do sócio que se apresente como contrapartida da vantagem obtida com a prestação. No caso das prestações em dinheiro, esse papel é desempenhado pela obrigação de juros. Em rigor, de entre as prestações acessórias de natureza pecuniária, qualquer modalidade que obrigue a sociedade ao pagamento de juros ao sócio será onerosa; todas as outras serão gratuitas²⁴.

BIBLIOGRAFIA:

- -António Borges, Azevedo Rodrigues e Rogério Rodrigues, Elementos de Contabilidade Geral, Áreas Editora, 25 ed., Lisboa, 2010:
- Duarte, Rui Pinto, Escritos sobre Direito das Sociedades, Coimbra, Coimbra Editora,
- Moyano, Maria Jesús Peñas, Las prestaciones Accesorias en la Sociedade Anónima, Aranzadi Editorial, Pamplona, 1996;
- Pereira, Sofia Gouveia, As Prestações Suplementares no Direito Societário português, Principia. Cascais. 2004:
- -Pita, Manuel António, As prestações acessórias: direito das sociedades e direito da contabilidade, I Congresso de Direito das Sociedades em Revista, Almedina, Coimbra 2010, pág. 95-111;
- -Ruiz, Luís lópez-Oliver, Contabilidad de Sociedades y Derecho Mercantil Contable, Colex,
- Sanz, Margarita Viñuelas, Las prestaciones accesorias en la Sociedad de Responsabilidad Limitada, Dykinson, Madrid, 2004;
- Telles, Inocêncio Galvão, Manual dos Contratos em Geral, 4.ª edição, 2002;
- Ventura, Raul, Sociedade por Quotas Vol.I, Almedina, Coimbra, 1987.

- ¹ Abreviadamente CSC. Serão deste diploma legal os artigos citados sem indicação da fonte.
- Apenas difere na parte final do n.º
- 3 onde se esclarece que, nas sociedades anónimas, a remuneração da prestação onerosa não pode exceder o valor da prestação respetiva.
- ³ Estava presente no direito de outros países europeus e não só: v. Maria Jesús Peñas Moyano, Las prestaciones Accesorias en la Sociedade Anónima, Aranzadi Editorial, Pamplona, 1996, pág. 37 ss.... A nossa Lei de Sociedade por Quotas, de 1901, não recebeu a norma correspondente ao §3,II da GmbH-Gesetz: sobre esta não receção, v. Rui Pinto Duarte, Escritos sobre Direito das Sociedades, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, pág. 233 ss.
- Admite-se que a obrigação de prestação acessória possa ser criada também por via de alteração do contrato, embora condicionada a regras especiais (V. sobre este ponto, Raul Ventura, Sociedade por Quotas Vol.I, pág. 203, Almedina, Coimbra, 1987). ⁵ A lei, no entanto, não se contenta com uma cláusula de estilo, daquelas que são frequentes em pactos sociais a propósito de suprimentos e que se limitam a declarar que por deliberação social podem ser exigidos suprimentos aos sócios. Uma cláusula deste teor seria nula por indeterminação da prestação. V. Código civil, art. 400.º ⁶ Raul Ventura dá o exemplo do prémio de emissão a pagar no momento da celebração do contrato (v. Sociedades por Quotas, vol. I, Coimbra 1987, pág. 205). Note-se que no regime alemão das sociedades anónimas apenas são admitidas prestações duradouras numa das suas modalidades, a prestação periódica (v. sobre o conceito de prestação periódica, Mário Júlio de Almeida Costa, Direito das obrigações, 9ª edição, pág. 646). ⁷ A prova pode ser feita por parecer da, a Comissão de Normalização Contabilística
- emitido em 28/2/1996 referido mais à frente no texto.

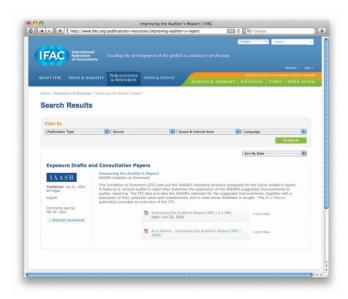
 8 «Não se pode esquecer a especialidade que origina a natureza social da relação e que exclui de per si o "animus donandi"» (Margarita Viñuelas Sanz, Las prestaciones accesorias en la Sociedad de Responsabilidad Limitada, Dykinson, Madrid, 2004, p.
- ⁹ Sobre a inscrição no balanço das prestações acessórias, v. Maria Jesús Peñas Moyano, ob. cit., p.65; Luís lópez-Oliver Ruiz, Contabilidad de Sociedades y Derecho Mercantil Contable, Colex, Madrid, 2006, p. 72; Manuel António Pita, Curso elementar de Direito Comercial, Areas Editora, Lisboa, 2008, p.180.
- O Plano de Contas ou Código de Contas foi aprovado pela Portaria n.º1011/2009, de
- 9 de Setembro. ¹¹ Os conceitos estruturantes do passivo, no sentido do SNC, estão desenvolvidos na
- V. EC §§ 64 a 67.
- 13 «Quando a devolução não está prevista, mas que, pelo contrário, as prestações acessórias se realizam a fundo perdido, o risco dilui-se ao conservar a sociedade estas quantidades que só podem ser reintegradas en concepto de benefícios o como cuota de liquidación lo que implica, respectivamente, la buena marcha de la sociedad o la previa satisfacción de los credores sociales», in Maria Jesus Peñas Moyano, ob. cit., p.
- 213. ¹⁴ V. Raul ventura,SQ,vol. I,cit., p.213.
- 15 Expressamente neste sentido, Raul Ventura, SQ,I, cit., p.213 e Maria de Jesús Peñas Moyano, ob. cit., p.272. Se for essa a intenção das partes, é óbvio que esta contrapartida não é a prevista no n.º3 dos artigos 209.º e 287, estando, como está dependente dos lucros de exercício.
- ¹⁶ António Borges, Azevedo Rodrigues e Rogério Rodrigues na última edição da sua obra Elementos de Contabilidade Geral, Áreas Editora, 25 ed., Lisboa, 2010, p. 881/2 não tomam posição sobre o reconhecimento contabilístico das prestações acessórias. Que está acessível on line.
- ¹⁸ O n.º4 do artigo 7.º dos estatutos da sociedade Sporting SAD tem o seguinte teor: «A restituição das prestações acessórias depende de deliberação da Assembleia Geral ou do Conselho de Administração, se a respetiva exigência tiver sido feita, mas não pode ser efetuada se, em resultado da restituição, o capital próprio constante do balanço do exercício passar a ser inferior a metade do capital social».

 19 Poderiam os montantes em causa ser utilizados para aumento do capital social? A
- recente Ley de Sociedades de C parece excluir essa hipótese no direito espanhol, ao estabelecer, no n.º2 do art. 86.º, que « En ningún caso las prestaciones accesorias podrán integrar el capital social».
- Integrando o prémio de emissão ou ágio no conceito de entrada, v. Paulo de Tarso Domingues, Variações sobre o Capital Social, Almedina, Coimbra, 2009, pág. 174; para uma possível utilização do conceito no quadro das prestações suplementares, v. Sofia Gouveia Pereira, As Prestações Suplementares no Direito Societário português, Principia,
- Cascais, 2004 ²¹ Diga-se de passagem que muitos dos exemplos apresentados como prestações acessórias não pecuniárias têm de ser realizados no momento da constituição da
- ²² Raul Ventura, Sociedade por Quotas, Vol. I, Almedina, Coimbra, 1987, pág.,214. Houve quem interpretasse o comentário transcrito atribuindo-lhe o sentido de que todas as prestações acessórias, porque não são doações, seriam negócios onerosos e por arrasto transmissões onerosas para efeitos de aplicação dos Códigos Fiscais. Esta conclusão estaria certa se as liberalidades e as doações esgotassem o universo dos negócios gratuitos, o que não é o caso como o provam, por exemplo, o empréstimo gratuito, o mandato gratuito, o comodato e o depósito gratuito Sobre este ponto, v. especialmente Inocêncio Galvão Telles, Manual dos Contratos em Geral, 4.º edição, 2002, pág.481. ²³ Rui Pinto Duarte, Escritos sobre Direito das Sociedades, Coimbra Éditora, 2008, p.228, nota de rodapé n.º7.
- 24 Reconhecemos que depois de um estudo mais aprofundado da classificação de contratos em gratuitos e onerosos mudámos de opinião face ao texto que publicamos no I Congresso de Direito das Sociedades em Revista, Almedina, Coimbra, 2010, pág. 111(v. Manuel António Pita, As prestações acessórias: direito das sociedades e direito da contabilidade)



Melhorar o relatório do auditor independente

- IAASB pretende recolher comentários sobre documento em consulta pública



O International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) divulgou no passado dia 21 de junho o documento "Melhorar o relatório do auditor independente" que visa debater, a nível global, o valor comunicativo do relatório do auditor independente sobre as demonstrações financeiras. O documento apresenta a orientação da IFAC sobre o assunto, baseada nas deliberações tomadas até agora e que estão fundamentadas nas pesquisas que efetuou, nos resultados do "Consultation Paper" de maio de 2011 e em iniciativas de terceiros.

O IAASB convida todos os interessados a responder a esta consulta pública. Para aceder ao documento e enviar um comentário, pode visitar o endereço eletrónico do IAASB em www.ifac.org/publications-resources/improving-auditor-sreport. Os comentários são aceites até ao próximo dia 8 de outubro de 2012.

FEE recomenda melhorias para o funcionamento das comissões de auditoria

A Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) publicou no passado dia 15 de junho um documento de reflexão sobre o funcionamento das comissões de auditoria.

Em 2010 e 2011, a Comissão Europeia tomou uma série de iniciativas para fortalecer o governo das sociedades e, em particular, a função das comissões de auditoria. A FEE manifestou apoiar de forma geral as propostas da Comissão. O documento emitido pela FEE visa promover uma reflexão

sobre as diversas iniciativas nomeadamente pelo aspeto fundamental de reforço do exercício efetivo da função das comissões de auditoria.

Para aceder ao documento e enviar um comentário, pode visitar o endereço eletrónico da FEE em http://www.fee.be/publications/default.asp?content_ref=1 525&library_ref=4. Os comentários são aceites até ao próximo dia 28 de setembro de 2012.



Atualmente, temas como a obesidade, a diabetes tipo 2 (que surge na idade adulta por resistência à insulina — hormona produzida no pâncreas em resposta ao aumento de glicose no sangue, reduzindo os níveis desta), a hipertensão arterial e a dislipidémia (níveis altos de colesterol e/ou triglicéridos no sangue) são questões na área da saúde frequentemente discutidas e mencionadas quer na televisão, nos livros, jornais e revistas, quer pelos próprios médicos. A preocupação com a prevenção e tratamento destes chamados fatores de risco, que afetam milhares de portugueses e estão associados a mortalidade e morbilidade elevadas na sua maioria por doença cardiovascular, tem vindo a crescer.

Se considerarmos a obesidade, a diabetes, a hipertensão e a dislipidémia como doenças que fazem parte de um mesmo espetro e não olharmos para cada uma delas de uma forma isolada, então conseguimos de uma forma simples definir e perceber o que é a síndrome metabólica. Em boa verdade, é muito frequente os diabéticos serem obesos e hipertensos, os hipertensos terem colesterol alto e assim sucessivamente até esgotarem-se todas as combinações possíveis. Foi desta constatação que em 1988 nasceu a primeira definição da síndrome metabólica pelo Dr.Gerald Reaven, na altura conhecida como a síndrome X.

Do ponto de vista epidemiológico estima-se que cerca de um em cada quatro/cinco adultos (dependendo do País) tenha síndrome metabólica. A sua incidência aumenta com a idade. Na Europa afeta cerca de 30% dos adultos com mais de 50 anos.

A questão que naturalmente se pode colocar, parece-me ser esta: de que forma é que a obesidade, a dislipidémia, a hipertensão e a diabetes podem estar ligadas numa mesma síndrome? A resposta não é clara, pelo contrário é comparável à história do ovo e da galinha. Alguns autores defendem que a obesidade predominantemente abdominal é o ponto de partida para um conjunto de alterações metabólicas nomeadamente no que diz respeito aos lípidos, como o colesterol e os triglicéridos, já que a acumulação de gordura ou melhor tecido adiposo a nível abdominal resulta na sua maior libertação no sangue o que consequentemente interfere com a insulina provocando uma resistência à sua ação. Em resposta surge a hiperinsulinémia (aumento da insulina no sangue) e hiperglicémia que por sua vez culmina no aparecimento da diabetes tipo 2. Por outro lado outros autores acreditam que o ponto de partida para a síndrome metabólica está na resistência à insulina que ocorre tanto associada a fatores genéticos como adquiridos. Concluindo ainda existem dúvidas e incertezas em relação aos mecanismos que estão na origem da síndrome metabólica.

A definição da síndrome metabólica foi mudando ao longo dos anos à medida que se foram esclarecendo também alguns dos seus aspetos. Uma das mais recentes é a do National Cholesterol Education Program-Adult Treatment Panel (NCEP-ATPIII) de 2005 que permite o diagnóstico na presença três entre cinco critérios: 1) Obesidade definida por perímetro abdominal maior que 88cm nas mulheres e 90cm nos homens, 2) Triglicéridos altos no sangue (> 150 mg/dL), 3) Lipoproteinas de alta densidade/HDL ou "bom colesterol" baixas no sangue (<50 mg/dL nas mulheres e <40 mg/dL nos homens), 4) Tensão arterial maior ou igual a 130/85 mmHg ou sob tratamento com antihipertensores, 5) Glicémias em jejum aumentadas (> 100 mg/dL) ou diabetes tipo 2.

Quanto ao tratamento, não é específico. A atitude passa sobretudo por medidas gerais ou mudanças de estilo de vida capazes de promover a perda de peso, ajudar no controlo da glicémia, níveis de colesterol e triglicéridos e tensão arterial. Á cabeça surge o exercício físico, por exemplo aconselha-se uma caminhada de 30-60 minutos todos os dias, a dieta pobre em gorduras e rica em verduras e peixe, a cessação tabágica entre outras. Quando estas medidas se revelam insuficientes é necessário recorrer a fármacos que atuam de uma forma específica sobre cada um dos fatores de risco. Embora sejam comprovadamente eficazes é importante lembrar que não estão isentos de efeitos secundários.

A síndrome metabólica ainda não conquistou o consenso de todos, alguns autores não a reconhecem como uma entidade clínica distinta. Contudo sabe-se que está associada a um aumento de cerca de duas vezes do risco de doença cardiovascular e de cinco vezes do risco de diabetes tipo 2. Na realidade a síndrome metabólica está também associada a outros problemas de saúde de entre estes salienta-se a apneia obstrutiva do sono, a esteastose hepática não alcoólica (acumulação de gordura no fígado) que por sua vez pode evoluir para esteatohepatite, cirrose e cancro, e por fim a síndrome do ovário poliquistico nas mulheres em idade reprodutiva que se caracteriza clinicamente por irregularidades menstruais, excesso de pêlos e acne.

A síndrome metabólica é uma doença sistémica que afeta o nosso organismo de uma forma geral. Com o avançar da investigação creio que mais se saberá e descobrirá sobre a etiologia desta síndrome, sobre a melhor forma de a prevenir e tratar e por isso ouviremos mais falar dela, assim o espero.

Maria Lobo Antunes MÉDICA INTERNA DO ANO COMUM

Hospital De Santa Maria, Lisboa

Curso de Preparação para Candidatos a ROC

Entre meados de julho e até final de agosto decorrerão as candidaturas ao CPROC 2013.

O curso terá início em outubro de 2012 e terminará em novembro de 2013. Tal como é habitual, este curso irá decorrer em Lisboa e no Porto, terá uma carga horária total de 256 horas, estruturadas em quatro grupos de 64 horas cada.



911111111111111111111111111111111111111			
////Nº//Ghrung/o////	Módulo 1	Economia 12 h	oras
	Módulo 2	Direito Civil e Comercial 28 h	noras
	Módulo 3	Contabilidade Financeira 24 h	noras
(/// /29//Grunpo	Módulo 4	Matemáticas Financeiras e Mét. Quantitativos 16 h	noras
	Módulo 5	Reporting Financeiro 32 h	noras
	Módulo 6	Direito do Trabalho e da Governação 16 h	noras
//// /39/Green	Módulo 7	Fiscalidade 28 h	noras
	Módulo 8	Finanças Empresariais 16 h	noras
	Módulo 9	Contabilidade de Gestão e Sistemas Controlo 20 h	noras
44° Grvnpo	Módulo 10	Tecnologias de Informação 12 h	oras
	Módulo 11	Revisão / Auditoria 40 h	noras
	Módulo 12	Ética e Deontologia e Estatuto Profissional 12 h	ioras

Formação contínua

A Ordem tem promovido e realizado vários cursos de Formação Contínua, os quais se enquadram no Regulamento de Formação Contínua e atribuem créditos certificados.

De acordo com o que é habitual, procedeu-se à distribuição de questionários pelos formandos, tendo havido uma muito significativa percentagem de avaliação com a classificação de "muito bom".

A partir de setembro, irão repetir-se os cursos sobre ISA e outros cursos com interesse para a profissão.

PLANO DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL CONTÍNUA SETEMBRO / DEZEMBRO 2012

AUDITORIA ISA 1: ASPECTOS GERAIS DE AUDITORIA ISA 2: PLANEAMENTO DA AUDITORIA ISA 3: MATERIALIDADE E RESPOSTA AO RISCO ISA 4: PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA E AMOSTRAGEM ISA 5: COMUNICAÇÃO E ASPECTOS ESPECIAIS DE AUDITORIA, INCLUINDO AUDITORIA DE GRUPOS; CONTROLO DE QUALIDADE DO TRABALHO	•	•		
ISA 2: PLANEAMENTO DA AUDITORIA ISA 3: MATERIALIDADE E RESPOSTA AO RISCO ISA 4: PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA E AMOSTRAGEM		•		
ISA 3: MATERIALIDADE E RESPOSTA AO RISCO ISA 4: PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA E AMOSTRAGEM		•		
ISA 4: PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA E AMOSTRAGEM				
ISA 5: COMUNICAÇÃO E ASPECTOS ESPECIAIS DE AUDITORIA, INCLUINDO AUDITORIA DE GRUPOS; CONTROLO DE QUALIDADE DO TRABALHO				
			•	
ISA 6: FINALIZAÇÃO DA AUDITORIA E RELATO			•	
PLANEAMENTO DE AUDITORIA, MATERIALIDADE E AVALIAÇÃO DO RISCO	•			
CONTROLO INTERNO	•			
DOSSIÊ DE TRABALHO	•			
PROVA DE AUDITORIA (ISA 500 E 501)	•			
CONFIRMAÇÕES EXTERNAS (ISA 505)		•		
AUDITORIA DE GRUPOS (ISA 600)		•		
CONSIDERAÇÕES SOBRE FRAUDE (ISA 240)			•	
COMUNICAÇÕES (ISA 260 E 265)			•	
AVALIAÇÃO DAS CONCLUSÕES E FORMÇÃO DA OPINIÃO				•
AMOSTRAGEM ESTATÍSTICA EM AUDITORIA PARA TESTES SUBSTANTIVOS	•			
AUDITORIA INFORMÁTICA		•		
AUDITORIA NO SECTOR PÚBLICO - O CASO DAS AUTARQUIAS LOCAIS	•			
CONTABILIDADE				
INSTRUMENTOS FINANCEIROS C/ CASOS PRÁTICOS		•		
IMPOSTOS DIFERIDOS		•		
activos não correntes			•	
CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS AVANÇADA (1,5 DIAS)			•	
ALTERAÇÕES ÀS IAS / IFRS		•		
MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL			•	
FISCALIDADE				
IVA - LOCALIZAÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS INTRACOMUNITÁRIAS			•	
DIREITO				
SOCIEDADES OFFSHORE: O QUE SÃO, PARA QUE SÃO UTILIZADAS E COMO SE CONTROLAM			•	
RESPONSABILIDADES ESTATUTÁRIAS E FISCAIS				•



Integridade. Independência. Competência.



Já disponível

MANUAL DO ROC ONLINE

· Atualização diária · Acesso online ou offline · Maior eficiência · Acessível a todos os ROC e seus colaboradores

