

REVISORES AUDITORES

Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



Nº 59 | OUTUBRO_DEZEMBRO 2012 | Edição Trimestral | Distribuição Gratuita

**LEI DAS
ASSOCIAÇÕES
PÚBLICAS
PROFISSIONAIS**

Sandra Barrosa

**AS ENTIDADES
DO SETOR NÃO
LUCRATIVO**

Sofia Alexandra Magalhães

**O TRATAMENTO
CONTABILÍSTICO
DOS CONTRATOS
DE CONSTRUÇÃO**

Edgar Santos

**INSTITUIÇÕES
PARTICULARES DE
SOLIDARIEDADE
SOCIAL (IPSS)**

Miguel Melo



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



**4^a
EDIÇÃO**

FORMAÇÃO CONTÍNUA

NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA

A aplicação das Normas Internacionais de Auditoria (ISA) no espaço comunitário será uma realidade em breve, muito embora desde há muito sejam aplicadas em Portugal de forma supletiva.

Em setembro de 2012 o Parlamento Europeu confirmou a intenção da Comissão Europeia em promover a aplicação generalizada das ISA no espaço europeu (Proposta de emenda à Diretiva 2006/43/CE relativa à auditoria). Esta medida tem tido um forte apoio de todos os stakeholders na Europa.

Como um elemento adicional de apoio aos Revisores e seus colaboradores no estudo e implementação adequada das ISA, a Ordem vai proporcionar um conjunto de ações de formação que abrangerão todas as ISA Clarificadas, bem como a Norma Internacional de Controlo de Qualidade, tal como emitidas pela IFAC.



EDITORIAL

Findo o ano de 2012 justifica-se fazer, a jeito de balanço, uma síntese dos principais aspetos que afetaram e virão a afetar no futuro a organização e o exercício da nossa atividade profissional.

Como era exetável assistimos a uma deterioração do ambiente económico e social. A crise da dívida soberana não foi até ao momento mitigada, mantendo-se sinais de risco de agravamento face ao crescimento negativo do PIB, ao não cumprimento das metas do défice público e ao agravamento da taxa de desemprego com os subsequentes efeitos nefastos na produção e consumo privados, bem como nas receitas e despesas públicas. Tal ambiente tem repercussões no exercício profissional dos revisores, não apenas ao nível do seu volume de atividade, mas sobretudo nas condições em que a mesma é realizada, por um agressivo aumento de competitividade nos preços, como ainda pelo aumento do risco de incumprimentos legais e fiscais aumentando a responsabilidade no combate à fraude e na melhoria da transparência no relato e prestação de contas das entidades públicas e privadas.

Neste domínio, a legislação relativa à organização e gestão de entidades públicas tem vindo a consignar uma intervenção crescente dos revisores oficiais de contas sempre que estejam em causa actos que tenham subjacente a validação ou divulgação informação de interesse público. Esta demonstração de confiança nos serviços de auditoria e revisão de contas, não pode ser defraudada por práticas aligeiradas e por opiniões insuficientemente suportadas. A confiança depositada na nossa profissão tem de ser correspondida com uma atuação competente, independente e com elevados padrões de qualidade, devendo esta postura constituir o lema de todos os profissionais.

Em finais de novembro foi aprovada a Lei de enquadramento das Associações Públicas Profissionais, que afetará não só os atuais regimes jurídicos, como ainda irá harmonizar as regras e práticas destas Associações, em prol da defesa do interesse público. Devemos realçar o papel relevante que o CNOP (Conselho Nacional das Ordens Profissionais) bem como a OROC desempenharam no processo de consulta pública, influenciando de forma visível a versão final da mesma, refletindo de forma mais apropriada, a natureza, finalidades e realidades das ordens profissionais. Brevemente seremos chamados a pronunciarmo-nos sobre a revisão do nosso estatuto profissional para que este acolha as disposições decorrentes do normativo ora aprovado.

A nível internacional tem-se mantido a discussão em torno dos regulamentos de auditoria e da diretiva de auditoria, merecendo especial referencia os pronunciamentos do Parlamento Europeu sobre as propostas apresentadas pela Comissão Europeia. Temos vindo a constatar uma aproximação às posições defendidas pelos organismos profissionais de todos os estados membros, o que revela uma preocupação dos dirigentes em melhor compreenderem o enquadramento e os fatores críticos que devem ser tomados em consideração nas práticas profissionais dos auditores. Estamos convictos que muitos dos preconceitos contidos nas propostas iniciais estarão superados, vindo a relevar o equilíbrio, o bom senso e o conhecimento das condições em que são exercidas as práticas profissionais.

Também, a nível internacional, se realizaram as assembleias gerais da IFAC e da FEE, a primeira em novembro na cidade do Cabo e a segunda em dezembro em Bruxelas na sua sede social. Como marcos mais relevantes, saliente-se a admissão da OTOC como

membro associado da IFAC com o patrocínio da OROC na sua qualidade de *full member* do país de origem e uma significativa revisão estatutária na FEE, alterando a sua forma de *governance* em resultando do crescente número de membros associados o que dificultava o seu funcionamento na base do anterior modelo.

Mantivemos e continuaremos a manter o propósito de a nossa revista 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 foi e será um mote para se acompanhar com regularidade a atividade desenvolvida.

Espera-se um ano de 2013 ainda mais difícil que o de 2012. As dificuldades crescentes em termos de economia e de emprego, aliadas a uma carga fiscal nunca antes sentida, constituem campos propícios para ensombrar o ambiente em que os revisores exercem a sua profissão, quer na sua relação com o mercado, quer na sua articulação com os colegas e a própria Ordem. Neste ambiente mais hostil a Ordem estará mais atenta a situações potenciadores de risco quanto à imagem dos revisores e à credibilização da profissão. Para ajudar a esse propósito foi muito recentemente criada a Comissão de Acompanhamento do Código de Ética (CACE).

Para isso contamos com o envolvimento coletivo de todos os membros pois só assim será possível continuarmos a afirmarmo-nos como parceiros geradores de valor e baluartes em defesa do interesse público.



03



16



36



52



56

SUMÁRIO

01 EDITORIAL

03 EM FOCO

LEI DAS ASSOCIAÇÕES PÚBLICAS PROFISSIONAIS

08 NOTÍCIAS

NOMEAÇÃO DE ANTÓNIO GONÇALVES MONTEIRO - PRESIDENTE DA COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA
NEWSLETTER DA CNC
XI JORNADAS DE AUDITORIA E GESTÃO – BANCO DE PORTUGAL
BRANQUEAMENTO DE CAPITALS E FINANCIAMENTO DO TERRORISMO

10 ATIVIDADE INTERNA DA ORDEM

ASSEMBLEIA GERAL APROVA PLANO DE ATIVIDADES E ORÇAMENTO
COMEMORAÇÃO DOS 40 ANOS NA SRN
ENCONTROS NA ORDEM
COMISSÃO DE ACOMPANHAMENTO DO CÓDIGO DE ÉTICA
JANTAR DE NATAL

14 AUDITORIA

CETICISMO PROFISSIONAL
Departamento Técnico

AS ENTIDADES DO SETOR NÃO LUCRATIVO – ASPETOS PARTICULARES DO SNC-ESNL E REFERÊNCIA AO TRABALHO DE AUDITORIA NUMA ESNL
Sofia Alexandra Magalhães

36 CONTABILIDADE E RELATO

O TRATAMENTO CONTABILÍSTICO DOS CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO – EXPLANAÇÃO PRÁTICA
Edgar Santos

52 FISCALIDADE

INSTITUIÇÕES PARTICULARES DE SOLIDARIEDADE SOCIAL (IPSS)
ART.º 12.º DO DECRETO-LEI N.º 36/A – 2011, DE 9 DE MARÇO – PARTICIPAÇÕES FISCAIS
Miguel Melo

56 DIREITO

REGIMES JURÍDICO E FISCAL DO AGRUPAMENTO COMPLEMENTAR DE EMPRESAS (ACE) – O PAPEL DO ROC
Pedro Dias Campos

72 MUNDO

IASB PROPÕE REVISÃO DE NORMA PARA REFORÇAR AS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR RELATIVAMENTE A DIVULGAÇÕES PARA ALÉM DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS
ASSEMBLEIA GERAL DA IFAC
POLÍTICA EUROPEIA DE AUDITORIA E CONTABILIDADE
ASSEMBLEIA GERAL DA FEE

74 SAÚDE

ROTARY E A PREVENÇÃO DA PRÉ-DIABETES

76 FORMAÇÃO

CPROC E FORMAÇÃO CONTÍNUA
PLANO DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL CONTÍNUA 2013



ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

DIRETOR: José Azevedo Rodrigues | DIRETORA ADJUNTA: Ana Isabel Morais
| COORDENADORA: Ana Cristina Doutor Simões | CONSELHO DE REDAÇÃO:
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

Membro
Fundador
da:



Membro
da:





EM FOCO

LEI DAS ASSOCIAÇÕES PÚBLICAS PROFISSIONAIS



REPERCUSSÕES NO ESTATUTO DA ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS E RESPECTIVOS REGULAMENTOS DA APROVAÇÃO PELA ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA DO DECRETO N.º 98/XII QUE ESTABELECE O REGIME JURÍDICO DE CRIAÇÃO, ORGANIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO DAS ASSOCIAÇÕES PÚBLICAS PROFISSIONAIS

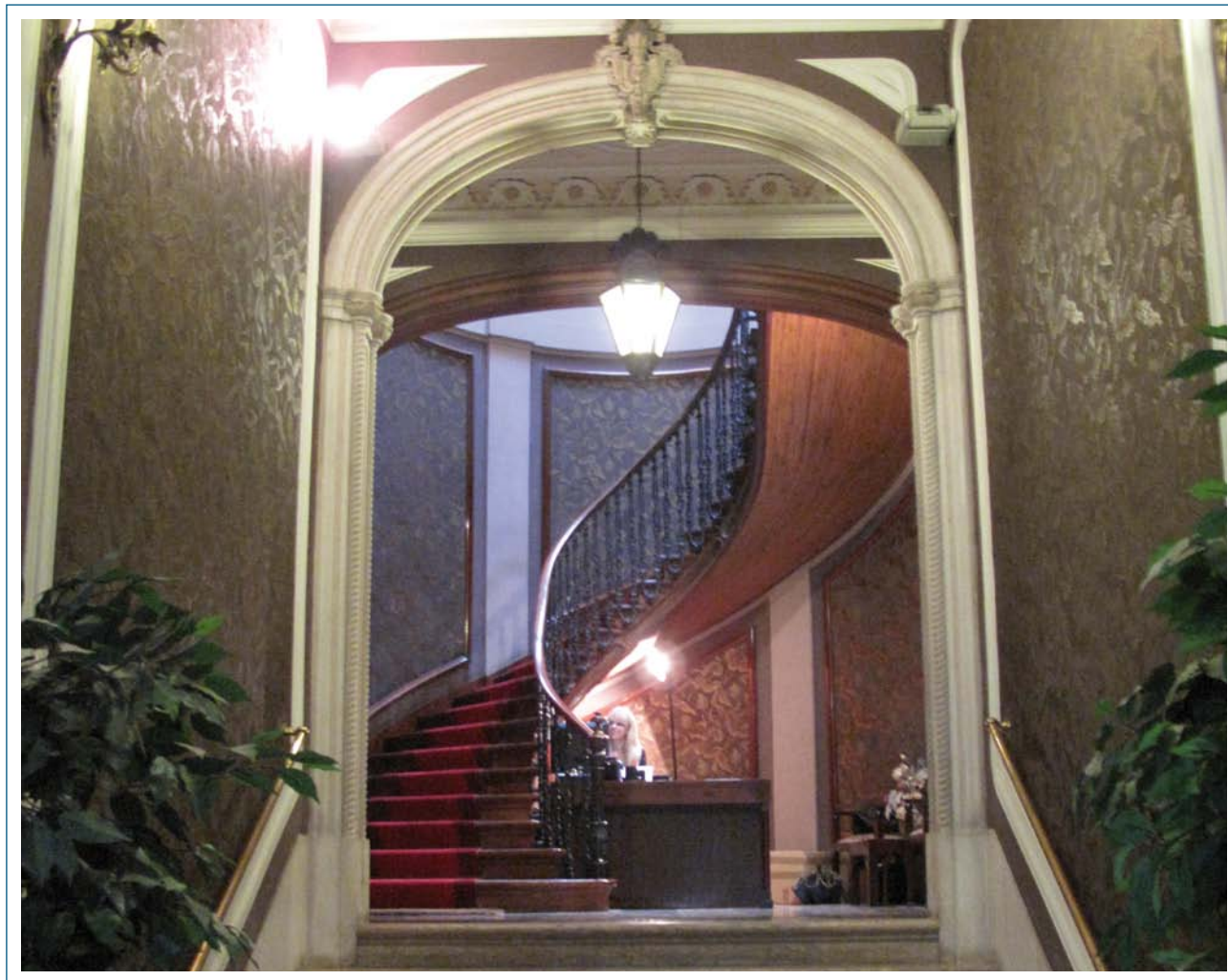
Na sequência da aprovação pela Assembleia da República do Decreto n.º 98/XII que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais, procedeu-se ao levantamento das alterações a introduzir no Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, em cumprimento do disposto no n.º 2 do art.º 53.º daquele Decreto. Do mesmo modo, identificam-se as normas que, embora não se encontrando em conformidade com o disposto naquele regime, não necessitam de ser objeto de alteração por obedecerem a regimes especiais previstos em diretivas ou regulamentos europeus ou em convenções inter-

nacionais aplicáveis à profissão, nos termos do n.º 2 do art.º 52.º do mesmo Decreto.

ALTERAÇÕES A INTRODUIR NO ESTATUTO DA ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

1. Nos termos do n.º 1 do art.º 8.º do Decreto n.º 98/XII, existe um conjunto de matérias que devem ser reguladas pelos estatutos das associações públicas profissionais, impondo-se, por isso, alterar o Estatuto da Ordem de forma a contemplar todas aquelas matérias.
2. Desde logo, no que toca à matéria das atribuições das associações públicas profissionais, em conformidade com o disposto na alínea a) do art.º 8.º no art.º 5.º do Decreto n.º 98/XII, será de acrescentar às atribuições da Ordem constantes do art.º 5 do seu Estatuto as seguintes:

- a. A concessão, em exclusivo, do título profissional de revisor oficial de contas;
 - b. A concessão dos títulos de especialidade profissional;
 - c. A atribuição de prémios ou títulos honoríficos;
 - d. A participação na elaboração da legislação que diga respeito ao acesso e exercício da profissão;
 - e. A participação nos processos oficiais de acreditação e na avaliação dos cursos que dão acesso à profissão;
 - f. O reconhecimento de qualificações profissionais obtidas fora do território nacional, nos termos da lei, de regulamento europeu ou de convenção internacional.
3. Na alínea h) do n.º 1 do art.º 8.º do Decreto n.º 98/XII estabelece-se que os estatutos das associações públicas profissionais devem regular a matéria das incompatibilidades respeitante ao exercício dos cargos associativos. Sugere-se, assim, a introdução dessa matéria no Estatuto, em conformidade com o disposto no art.º 19.º do mesmo Decreto.
 4. Nos termos da alínea j) do n.º 1 do art.º 8.º do Decreto n.º 98/XII, os estatutos das associações públicas profissionais devem regular a matéria dos princípios e regras deontológicas. Atendendo a que alguns dos princípios e regras deontológicas que o revisor deve observar não constam do Estatuto da Ordem mas apenas do Código de Ética, deverá fazer-se referência aos mesmos no Estatuto, mantendo-se o seu desenvolvimento no Código de Ética.
 5. Na alínea l) do n.º 1 do art.º 8.º do Decreto n.º 98/XII estabelece-se que os estatutos das associações públicas profissionais devem regular, entre outras matérias, o respetivo regime económico e financeiro, em especial relativo à fixação, cobrança e repartição de quotas.
 6. O Estatuto da Ordem prevê que os seus membros devem pagar as quotas, taxas e emolumentos fixados pela assembleia geral, bem como as multas que lhe forem aplicadas pelo órgão competente, nas datas e formas previstas, e atribui ao Conselho Diretivo a competência para cobrança das receitas e para propor anualmente à assembleia geral o montante das quotas, taxas e emolumentos a cobrar pela Ordem [art.º 67.º e alíneas. d) e e) do n.º 1 do art.º 30.º].
 7. Embora, o Estatuto regule o pagamento e cobrança de multas aplicadas no âmbito de um processo disciplinar no seu art.º 85.º, não existe qualquer norma que regule a forma de cobrança e os critérios de repartição das quotas e demais taxas.
 8. Seria aconselhável acrescentar também algumas regras constantes dos art.os 42.º e 43.º do Decreto n.º 98/XII para efeitos de consolidação legislativa.
 9. Por seu lado, a alínea m) do n.º 1 do art.º 8.º do Decreto n.º 98/XII exige que dos estatutos das associações públicas profissionais conste a regulamentação dos colégios de especialidades profissionais, se os houver. Deste modo, optando a Ordem pela implementação de títulos de especialidade profissional, impõe-se que dos seus estatutos conste a regulamentação dos colégios de especialidade profissionais, nomeadamente no que respeita à sua organização e competências, em conformidade com o disposto no art.º 14.º do mesmo Decreto.
 10. Dos estatutos das associações públicas profissionais deverá constar, ainda, a regulamentação da figura do provedor dos destinatários dos serviços, se o houver, nos termos da alínea p) do n.º 1 do mencionado art.º 8.º
 11. Relativamente às matérias constantes das alíneas b), c) e d) do n.º 2 do art.º 8.º do Decreto n.º 98/XII, o Estatuto da Ordem remete a sua regulamentação para o Regulamento de Estágio. Quanto às alíneas e) e f), o Estatuto da Ordem nada refere. Importa, pois, integrar a regulamentação destas matérias no Estatuto da Ordem.
 12. Nos termos do n.º 3 do art.º 13.º do Decreto n.º 98/XII, o estatuto de cada associação profissional especifica quais as delegações regionais e locais em que se estrutura, bem como a sua organização e competências. Assim, terá de reformular-se, em conformidade, o art.º 3.º do Estatuto da Ordem.
 13. O n.º 2 do art.º 15.º do Decreto n.º 98/XII enumera os órgãos obrigatórios das associações públicas profissionais, entre os quais conta-se uma assembleia representativa, com poderes deliberativos gerais, nomeadamente em matéria de aprovação do orçamento, do plano de atividades, e de projetos de alteração de estatutos, de aprovação de regulamentos, de quotas e de taxas ou de criação de colégios de especialidade [alínea a)].
 14. Esta assembleia representativa será eleita, nos termos do n.º 8 do referido preceito, através do sistema de representação proporcional, nos círculos territoriais definidos nos estatutos, podendo porém incluir uma representação das estruturas regionais, se existirem.
 15. Diferentemente do estipulado no Decreto em apreço, o Estatuto da Ordem prevê, com aquelas competências, a existência de uma assembleia geral constituída por todos os revisores oficiais de contas que sejam pessoas singulares, ainda que sócios de sociedades de revisores [alínea a) do art.º 12.º e n.º 1 do art.º 15.º], obrigando assim à reformulação do Estatuto da Ordem e do Regulamento Eleitoral em conformidade.
 16. Na alínea c) do n.º 2 do art.º 15.º do Decreto n.º 98/XII prevê-se a existência de um órgão de supervisão que velará pela legalidade da atividade exercida pelos órgãos da associação que exerce poderes de controlo, nomeadamente em matéria disciplinar.
 17. Daqui parece resultar que ao órgão encarregue de exercer o poder disciplinar caberá também supervisionar a legalidade da atividade exercida pelos outros órgãos da Ordem, impondo-se, assim, acrescentar tal competência ao elenco das competências do Conselho Disciplinar da Ordem constante do art.º 33.º do Estatuto.
 18. O n.º 10 do art.º 15.º do Decreto n.º 98/XII estipula que o órgão de supervisão é independente no exercício das suas funções, podendo incluir elementos estranhos à profissão, até um termo da sua composição.



19. Ora, não prevendo o Estatuto da Ordem esta possibilidade, terá de ser reformulado em conformidade, bem como o respetivo Regulamento Eleitoral.
20. O n.º 11 do art.º 15.º do Decreto n.º 98/XII determina que as delegações regionais e locais, se existirem, têm como órgãos obrigatórios a assembleia dos profissionais inscritos na respetiva circunscrição territorial e um órgão executivo eleito por aquela assembleia. Deste modo, haverá que introduzir as correspondentes alterações no Estatuto da Ordem e no Regulamento da Secção Regional do Norte, uma vez que este prevê apenas a existência de um diretor e de um órgão consultivo.
21. Os n.os 3, 4, 5 e 6 do art.º 18.º do Decreto n.º 98/XII que versa sobre o poder disciplinar estabelecem limites à aplicação das sanções disciplinares de suspensão e de expulsão que deverão ser transpostos para o Estatuto da Ordem e respetivo Regulamento Disciplinar.
22. O n.º 8 do mesmo artigo determina a aplicação subsidiária aos casos omissos das normas procedimentais previstas no Estatuto Disciplinar dos Trabalhadores que Exercem Funções Públicas, impondo-se, por isso, a reformulação do art.º 84.º do Regulamento disciplinar que prevê como disposições subsidiárias o Estatuto da Ordem e respetivos Regulamentos, o Código do Procedimento Administrativo, o Código Penal e o Código do Processo Penal.
23. A alínea c) do n.º 2 do citado art.º 18.º enumera as entidades com legitimidade para participar factos suscetíveis de constituir infração disciplinar ao órgão com competência disciplinar, o que implicará alteração ao Estatuto da Ordem e ao Regulamento Disciplinar.
24. Na sequência do disposto no ponto 3, em cumprimento da alínea h) do n.º 1 do art.º 8.º do Decreto n.º 98/XII, deverão incluir-se no Estatuto da Ordem regras relativamente às incompatibilidades no exercício dos cargos associativos conformes com as constantes do art.º 19.º do mesmo Decreto.
25. O n.º 4 do art.º 21.º do Decreto n.º 98/XII sujeita a realização de referendo interno à verificação prévia da sua conformidade legal ou estatutária pelo órgão de supervisão (conselho disciplinar), devendo, por isso, acrescentar-se esta verificação prévia às disposições que regulamentam a matéria (art.os 37.º a 39.º do Estatuto da Ordem).
26. Nos termos do art.º 22.º do Decreto n.º 98/XII, todos os pedidos, comunicações e notificações ou declarações relacionados com a profissão organizada em associação pública profissional entre a associação e o profissional ou sociedade de profissionais, com exceção dos relativos a procedimentos disciplinares, são efetuados por transmissão eletrónica de dados, através do balcão único eletrónico dos serviços, acessível

através do Portal da Empresa ou do sítio na *Internet* da respetiva associação pública profissional.

27. Estamos aqui perante a criação de um balcão único eletrónico, através do qual deverão passar a realizar-se todos os pedidos, comunicações e notificações ou declarações respeitantes à profissão, cuja previsão deverá constar do Estatuto da Ordem.
28. Em obediência a um princípio de transparência, as associações profissionais deverão disponibilizar no respetivo sítio eletrónico um conjunto de informações, como regras de acesso e exercício da profissão, regras deontológicas e normas técnicas, um registo atualizado de todos os seus membros e sociedades que prestem estes serviços e procedimentos de apresentação de queixas ou reclamações. Embora não envolvendo a necessidade de alteração do Estatuto da Ordem, importa ter esta disposição presente visto que irá implicar alguns ajustamentos ao Site da Ordem.
29. O art.º 40.º do Decreto n.º 98/XII estabelece que o regime aplicável aos trabalhadores das associações públicas profissionais é o previsto no Código do Trabalho com as especificidades que indica, designadamente relativamente à celebração de contrato de trabalho que deve ser precedida de um processo de seleção que obedeça aos princípios da igualdade, da transparência, da publicidade e da fundamentação em critérios objetivos de seleção, cujas regras deverão constar nos estatutos ou dos regulamentos internos das associações públicas profissionais.
30. Do Estatuto da Ordem e seus Regulamentos nada consta a esse respeito, pelo que se torna necessária a sua introdução.
31. O art.º 45.º do Decreto n.º 98/XII prevê a existência de uma tutela administrativa de natureza inspetiva sobre as associações públicas profissionais e que os regulamentos que versem sobre os estágios profissionais, as provas profissionais de acesso à profissão e as especialidades profissionais só produzam efeitos após homologação da respetiva tutela, que se considera dada se não houver decisão em contrário nos 120 dias seguintes ao da sua receção.
32. Importará, assim, consagrar esta tutela no Estatuto da Ordem e estabelecer qual o membro do Governo que exerce os correspondentes poderes de tutela sobre a Ordem.
33. O art.º 48.º do Decreto n.º 98/XII cria o dever de elaboração e de apresentação à Assembleia da República e ao Governo de um relatório sobre o desempenho das suas atribuições, até 31 de março de cada ano, que é complementado com um dever de informação àqueles órgãos de soberania que será conveniente consagrar no Estatuto da Ordem para efeitos de consolidação legislativa.
34. O Decreto em apreço prevê um sistema de certificação de atributos profissionais com o cartão de cidadão, devendo cada associação pública profissional facultar aos seus associados mecanismos eletrónicos de certificação da qualidade de associado, bem como dos respetivos títulos profissionais atribuídos, nos termos do disposto no art.º 51.º
35. Por fim, o art.º 53.º do Decreto n.º 98/XII, determina a aplicação do respetivo regime às associações públicas profissionais já criadas e em processo legislativo de criação, impondo

às primeiras a adoção das medidas necessárias para o seu cumprimento. Deste modo, no prazo de 30 dias a contar do primeiro dia útil seguinte ao da publicação, cada associação pública profissional já criada fica obrigada a apresentar ao Governo um projeto de alteração dos respetivos estatutos e demais legislação aplicável ao exercício da profissão, sob pena de inaplicabilidade das normas dos estatutos daquelas associações que contrariem o disposto no mesmo diploma.

NORMAS DO ESTATUTO DA ORDEM QUE, EMBORA NÃO SE ENCONTRANDO EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NAQUELE REGIME, NÃO NECESSITAM DE SER OBJETO DE ALTERAÇÃO POR OBEDECEREM A REGIMES ESPECIAIS PREVISTOS EM DIRETIVAS OU REGULAMENTOS EUROPEUS OU EM CONVENÇÕES INTERNACIONAIS APLICÁVEIS À PROFISSÃO

36. O n.º 2 do art.º 8.º do Decreto n.º 98/XII, relativamente à regulamentação do regime do estágio profissional de acesso ou, sendo o caso, do período formativo correspondente, determina que devem constar dos estatutos, nomeadamente, os seguintes aspetos:
 - a. Duração máxima do estágio, que não pode exceder os 18 meses, a contar da data de inscrição e incluindo as fases eventuais de formação e de avaliação;
 - b. Direitos e deveres do orientador ou patrono;
 - c. Direitos e deveres do estagiário;
 - d. Regime de suspensão e cessação do estágio;
 - e. Seguro de acidentes pessoais;
 - f. Seguro profissional.
37. A este propósito, o Estatuto da Ordem prevê que a duração do estágio seja, pelo menos, de três anos, com o mínimo de setecentas horas anuais, podendo, no entanto, ser reduzida pela comissão de estágio para um mínimo de um a dois anos, relativamente aos membros estagiários que, tendo exercido durante cinco anos funções públicas ou privadas, aquela comissão, por proposta do respetivo patrono, considere possuírem adequada experiência na área de auditoria e, acessoriamente, nas áreas relacionadas com as outras matérias que integram o programa de exame de admissão à Ordem (n.os 1 e 2 do art.º 132.º). Em casos excecionais devidamente fundamentados poderão ser dispensados de estágio pela comissão de estágio os indivíduos aprovados no exame de admissão à Ordem que, tendo exercido durante 10 anos funções públicas ou privadas, aquela comissão considere possuírem adequada experiência na área de auditoria e, acessoriamente, nas áreas relacionadas com as outras matérias que integram o programa de exame de admissão à Ordem (n.º 3 do art.º 132.º).
38. Verifica-se, pois, que a duração máxima do estágio prevista no Estatuto da Ordem ultrapassa largamente o máximo previsto no Decreto n.º 98/XII. No entanto, a Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, estabelece que com o objetivo de assegurar a capacidade de aplicar na prática os conhecimentos teóricos, que deve ser objeto de uma prova incluída no exame, um estagiário deve completar um mínimo de três anos de formação prática, no-

- meadamente no domínio da revisão ou auditoria das contas anuais, das contas consolidadas ou de demonstrações financeiras análogas. Deste modo, está o Estatuto da Ordem ao abrigo da salvaguarda estabelecida no n.º 2 do art.º 52.º do Decreto n.º 98/XII, que determina que o disposto na presente lei não prejudica os regimes especiais previstos em diretivas ou regulamentos europeus ou em convenções internacionais aplicáveis às profissões reguladas por associações públicas profissionais, permitindo, assim, que os estatutos das associações públicas profissionais prevejam uma duração do estágio superior a 18 meses quando o direito da União Europeia estabelecer prazo superior, o que é caso.
39. Assim sendo, não se torna necessária qualquer alteração nesta matéria, uma vez que o regime de estágio previsto no Estatuto da Ordem tem a sua génese na referida Diretiva.
40. O art.º 27.º do Decreto n.º 98/XII prevê a abertura do capital social das sociedades de profissionais a pessoas que não possuam as qualificações profissionais exigidas para o exercício da profissão em causa. O mesmo já acontece no Estatuto da Ordem, nos seus art.os 96.º e 97.º, no entanto, aqui os requisitos para que tal seja possível são bastante mais exigentes do que os constantes daquele Decreto.
41. O Estatuto da Ordem exige que a maioria de três quartos do número de sócios, do capital social e dos direitos de voto pertençam sempre a sócios revisores oficiais de contas [al. a) do n.º 1 do art.º 97.º], enquanto o Decreto n.º 98/XII exige apenas uma maioria simples [al. a) do n.º 3 do art.º 27.º]. Por outro lado, o Estatuto da Ordem estabelece que a maioria de três quartos dos membros da administração, direção ou gerência da sociedade, seja composta por sócios revisores [al. b) do n.º 1 do art.º 97.º], enquanto o Decreto n.º 98/XII somente requer que um dos gerentes ou administradores possua a qualificação profissional exigida para o exercício da profissão em território nacional [al. b) do n.º 3 do art.º 27.º].
42. No entanto, o n.º 4 do referido art.º 27.º prevê a possibilidade de serem estabelecidas restrições a este regime com fundamento no exercício de poderes de autoridade pública que a profissão comporte ou em razões imperiosas de interesse público ligadas à missão de interesse público que a profissão, na sua globalidade, prossegue.
43. Assim sendo, desempenhando os revisores funções de interesse público cuja qualidade importa acautelar, a fim de alcançar a confiança dos seus destinatários, as mencionadas disposições do Estatuto da Ordem encontram-se ao abrigo desta exceção.
44. O n.º 2 do art.º 28.º do Decreto n.º 98/XII estabelece que sem prejuízo do disposto no n.º 1 do art.º 33.º, não pode ser proibido o exercício da atividade profissional em regime de subordinação jurídica, nem exigido que o empregador seja profissional qualificado ou sociedade de profissionais desde que sejam observados os deveres deontológicos e o respeito pela autonomia técnica e científica e pelas garantias conferidas aos profissionais pelos respetivos estatutos e cumprindo o disposto no n.º 2 do art.º 30.º do Decreto n.º 98/XII.
45. Mais uma vez, fica a atividade profissional do revisor oficial de contas ressalvada do disposto no n.º 2 do mencionado art.º 28.º com fundamento em razões imperiosas de interesse público ligadas à missão de interesse público que a profissão, na sua globalidade, prossegue (n.º 1 do art.º 33 do Decreto).
46. O que faz sentido, uma vez que ao revisor oficial de contas são atribuídas funções de interesse público e toda a sua atividade profissional assenta, primordialmente no princípio da independência que impõe que o revisor seja independente relativamente à entidade a que presta serviços, atuando livre de qualquer pressão, influência ou interesse evitando factos ou circunstâncias suscetíveis de comprometer a sua independência, integridade ou objetividade, de acordo com padrões de um terceiro objetivo, razoável e informado (art.º 68.º-A do Estatuto e art.º 22.º da Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006). Este princípio basilar da profissão não é, pois, compatível com um contrato em regime de subordinação jurídica.
47. Acresce que o revisor desempenha as suas funções em resultado de uma eleição e por mandatos não superiores a 4 anos, embora possam ser renováveis, situação que também não se coaduna com um contrato em regime de subordinação jurídica.
48. No Capítulo IV do Decreto n.º 98/XII dedicado à livre prestação de serviços e liberdade de estabelecimento são estipuladas diversas regras em articulação com os regimes previstos na Lei n.º 9/2009, de 4 de março, que transpôs para a ordem jurídica interna a Diretiva 2005/36/CE, do Parlamento e do Conselho, de 7 de setembro, relativa ao reconhecimento das qualificações profissionais, e a Diretiva 2006/100/CE, do Conselho, de 20 de novembro, que adapta determinadas diretivas no domínio da livre circulação de pessoas, em virtude da adesão da Bulgária e da Roménia, e no Decreto-Lei n.º 92/2010, de 26 de julho, que transpôs a Diretiva 2006/123/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de dezembro de 2006, relativa aos serviços do mercado interno, que estabeleceu os princípios e os critérios que devem ser observados pelos regimes de acesso e de exercício de atividade de serviços na União Europeia.
49. Por seu lado, o n.º 2 do art.º 52.º do Decreto n.º 98/XII, integrado no Capítulo VII relativo a disposições complementares, transitórias e finais, dispõe que o disposto na presente lei não prejudica os regimes especiais previstos em diretivas ou regulamentos europeus ou em convenções internacionais aplicáveis às profissões reguladas por associações públicas profissionais. Ora, é o que acontece, precisamente, em relação à revisão legal das contas (Cfr. Art.º 14.º e art.os 44.º, 45.º e 46.º da Diretiva 2006/43/CE, do Parlamento e do Conselho, de 17 de maio de 2006).

Lisboa, 21 de dezembro de 2012

¹No caso de se pretender a criação de títulos de especialidade profissional.



Nomeação de António Gonçalves Monteiro

PRESIDENTE DA COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA



A Ordem congratula-se com a nomeação do Colega e anterior Bastonário António Gonçalves Monteiro!

António Gonçalves Monteiro foi nomeado Presidente da Comissão de Normalização Contabilística pela resolução do Conselho de Ministros n.º 47/2012 de 22 de novembro, publicada no Diário da República, 2.ª série, de 4 de dezembro.

A Ordem sublinha a reconhecida competência do Colega como identificado pelo Conselho de Ministros. Nos termos do n.º 1 do art.º 8.º do regime jurídico da organização e funcionamento da CNC (DL n.º 134/2012, de 29 de junho) o seu presidente é nomeado por resolução do Conselho de Ministros, sob proposta do membro do Governo responsável pela área das finanças, de entre **personalidades de reconhecida competência na área da contabilidade**.

Na nota curricular publicada em anexo à resolução do Conselho de Ministros pode ler-se:

Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2006 -2011);

Membro do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (2008 -2011);

Membro do Conselho Consultivo da CMVM (2006 -2011);

Membro do Conselho da Comissão de Normalização Contabilística (2002 -2005);

Membro do conselho diretivo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (1999 -2005);

Presidente da Comissão de Controlo de Qualidade da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (1999 -2005);

Presidente da direção da Associação Portuguesa de Consultores Fiscais (1998 -2005);

Membro do Conselho Geral, da Comissão de Estágio e da Comissão de Formação Profissional da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e do júri de exames para ROC (1982 -1984).

Ao Colega António Gonçalves Monteiro o Bastonário José de Azevedo Rodrigues e a Ordem endereçam votos de sucesso. Manifestam também toda a disponibilidade para colaborar com a Comissão de Normalização Contabilística e com o seu Presidente como, aliás, é devido.





NEWSLETTER DA CNC

Foi emitida, em novembro de 2012, a newsletter n.º 3 da Comissão de Normalização Contabilística a qual resume as matérias mais relevantes da normalização contabilística aos vários níveis internacionais, comunitário e nacional. Por se achar útil reproduzimos um quadro publicado na referida Newsletter que sintetiza as principais tendências na normalização contabilística:

Para visualizar a referida Newsletter poderá consultar o seguinte link: http://www.cnc.min-financas.pt/O_new_site/newsletters/Newsletter%20-%203%20-%20final.pdf

Comissão de Normalização Contabilística

| INTERNACIONALMENTE | UNIÃO EUROPEIA | PORTUGAL |
|---|--|--|
| <p>Convergência IFRS</p> <p>IFRS Para PME</p> <p>Normalização Contabilística do Setor Público Vs IPSAS</p> <p>Relato sobre Divulgações relacionadas com Corporate Governance</p> <p>Relato sobre Responsabilidade Social Corporativa e Matérias Ambientais</p> <p><i>Integrated Reporting</i></p> | <p>Convergência IFRS para as entidades cotadas</p> <p>Revisão das Diretivas Contabilísticas</p> <p>Normalização Contabilística do Setor Público Vs IPSAS</p> | <p>Convergência IFRS para as entidades cotadas</p> <p>Futuro do SNC: Previsível alteração do SNC face à revisão das Diretivas Contabilísticas e aos Regulamentos IFRS</p> <p>Normalização Contabilística do Setor Público Vs IPSAS</p> |

XI JORNADAS DE AUDITORIA E GESTÃO

O Banco de Portugal organizou no passado dia 24 de outubro as XI Jornadas de Auditoria e Gestão que foram subordinadas ao tema Gestão Global de Risco: Governação e Controlo. As jornadas foram abertas pelo Senhor Governador do Banco de Portugal, Dr. Carlos Costa e contaram com uma intervenção do Senhor Wayne Byres, Secretário-Geral do Comité de Basileia para a Supervisão Bancária. Os trabalhos incluíram a partilha por parte de algumas instituições de crédito da experiência adquirida na aplicação dos modelos de gestão de risco.

BRANQUEAMENTO DE CAPITAIS E FINANCIAMENTO DO TERRORISMO

O Conselho Nacional de Supervisores Financeiros e a Unidade de Informação Financeira (UIF) promoveram no passado dia 12 de dezembro um workshop sobre Branqueamento de Capitais e Financiamento do Terrorismo. A promoção do workshop pretendeu divulgar e contribuir para a boa implementação de procedimentos adequados às exigências atuais. Os Padrões do Grupo de Ação Financeira Internacional (GAFI) em matéria de prevenção do branqueamento de capitais e de financiamento do terrorismo e do financiamento de armas de destruição massiva foram revistos, tendo esse processo de revisão ficado concluído em fevereiro de 2012. A abertura do workshop foi feita pelo Senhor Governador do Banco de Portugal, Dr. Carlos Costa a que se seguiram intervenções das outras entidades de supervisão financeira e da UIF.



ASSEMBLEIA GERAL APROVA PLANO DE ATIVIDADES E ORÇAMENTO

Decorreu no passado dia 20 de dezembro na sede da Ordem a Assembleia Geral para apreciação do plano de atividades e orçamento para 2013. A Assembleia decorreu com a participação ativa dos presentes, tendo o plano de atividades e orçamento para 2013 sido aprovados. Os documentos aprovados podem ser consultados no sítio da ordem na internet em http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2012/PAO_2013.pdf





COMEMORAÇÃO DOS 40 ANOS DE PROFISSÃO, NA SRN

Decorreu no passado dia 5 de dezembro, na Secção Regional do Norte, uma cerimónia evocativa do 40.º aniversário da profissão de Revisor Oficial de Contas. A cerimónia incluiu uma intervenção do Colega Hernâni Carqueja, inscrito na lista de revisores oficiais de contas com o n.º 1 e Presidente da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas em 1976. Incluiu também uma intervenção do Presidente da Assembleia Geral, o Colega Manuel Leite Assunção, seguida da intervenção da Bastonária da Ordem dos Nutricionistas, Dra. Alexandra Gabriela de Almeida Bento Pinto, e do Colega José Manuel Carvalho Dinis Carmo e do membro do Conselho Consultivo da SRN, o Colega André Machado Vaz, tendo terminado com a intervenção do Colega António Magalhães, atualmente Presidente do Conselho Superior da Ordem. A cerimónia foi finalizada com um apontamento musical, no âmbito de Guimarães 2012 – Capital Europeia de Cultura através de um Ensemble de Harpa e Violino da Fundação Orquestra Estúdio. Seguiu-se o usual convívio de Natal da SRN. As intervenções podem ser consultadas no sítio da Ordem na internet em <http://www.oroc.pt/gca/index.php?id=1369>

Antes do início da cerimónia houve lugar a um encontro sobre o tema "Análise de alguns arestos do Tribunal de Justiça da União Europeia em matéria de dedução de IVA", nas instalações da ANIVEC; repetido em Lisboa no dia 3 de janeiro de 2013, com a intervenção do Professor José Guilherme Xavier de Basto.

Estiveram presentes o Sr. Bastonário, José Azevedo Rodrigues, o Vice-Presidente José Rodrigues de Jesus e outros Revisores. O referido Encontro contou com um número significativo de participantes. A documentação relativa ao tema acima mencionado estará disponível no nosso site.

Durante a exposição, foram caracterizadas as holding portuguesas - as sociedades gestoras de participações sociais (SGPS) e algumas generalidades sobre operações das SGPS e o direito à dedução. Foram igualmente salientados os cuidados a ter na interpretação da jurisprudência comunitária e explicado o regime do art.º 23.º do CIVA.





ENCONTROS NA ORDEM

A Ordem tem vindo a promover encontros sobre temas atuais e de interesse relevante para os revisores. Os encontros têm sido promovidos na sede e na secção regional do norte e têm contado com uma participação muito significativa.

Neste trimestre, para além do encontro incluído na comemoração dos 40 anos de profissão que teve lugar na SRN e repetido em Lisboa no dia 3 de janeiro, os temas abrangidos foram:

- Programa Revitalizar, com a colaboração do Exmo. Sr. Dr. Nuno Gonçalves, adjunto do Secretário de Estado Adjunto da Economia e Desenvolvimento Regional
- Orçamento e estabilidade fiscal, com a colaboração do Exmo. Sr. Dr. Rogério M. Fernandes Ferreira
- Serviços *online* do Instituto de Registos e Notariado, com a colaboração do próprio Instituto
- Regime de Arbitragem Tributária, com a colaboração do CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária, nomeadamente através da Ema. Sra. Dra. Tânia Carvalhais Pereira

A Ordem tem manifestado o seu agradecimento a todas as entidades que se têm disponibilizado a colaborar na realização destes encontros. Em 2013 continuarão a ser envidados esforços no sentido da realização de encontros frequentes sobre as matérias que interessam aos revisores oficiais de contas.





COMISSÃO DE ACOMPANHAMENTO DO CÓDIGO DE ÉTICA

Vimos informar que o Conselho Diretivo deliberou constituir a Comissão de Acompanhamento do Código de Ética a qual é composta por 3 membros, sendo coordenador o Colega António José Alves da Silva. Assim, a sua composição é a seguinte:

Comissão de Acompanhamento do Código de Ética (CACE)

ANTÓNIO JOSÉ ALVES DA SILVA
MARIA ALBERTINA BARREIROS RODRIGUES
ANA PAULA DE JESUS HARFOUCHE

JANTAR DE NATAL

Como habitualmente, realizou-se em Lisboa o tradicional jantar de Natal. O jantar foi dirigido aos colaboradores da Ordem, membros dos seus órgãos sociais e colegas que têm colaborado de forma mais permanente através das comissões estatutárias. Foi, assim, promovido num ambiente descontraído, um convívio entre todos.





CETICISMO PROFISSIONAL

Continuamos neste número a publicação de um conjunto de perguntas e respostas relacionadas com o tema do Ceticismo Profissional.

O original em inglês foi desenvolvida pelo pessoal do International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) e encontra-se disponível em <http://www.ifac.org/publications-resources/staff-questions-answers-professional-skepticism-audit-financial-statements>

Esta publicação não emenda nem derroga as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) ou a Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC1), e a sua leitura não substitui a leitura destas normas.

Copyright © fevereiro de 2012 da International Federation of Accountants (IFAC). Todos os direitos reservados.

Q6. ALÉM DE FRAUDES, EXISTEM OUTROS ASPETOS NUMA AUDITORIA, ONDE O CETICISMO PROFISSIONAL PODE SER PARTICULARMENTE IMPORTANTE?

O ceticismo profissional é importante e necessário em todas as fases de uma auditoria. O ceticismo profissional do auditor torna-se particularmente importante quando se trata de áreas de auditoria que são mais complexas, significativas ou extremamente críticas, tais como:

- **Estimativas contabilísticas, incluindo estimativas contabilísticas do justo valor e divulgações relacionadas** - por exemplo, quando:
 - Se avalia a razoabilidade dos pressupostos significativos utilizados pela gerência, de estimativas contabilísticas que dão origem a riscos significativos.¹
 - Se determina se são apropriados nas circunstâncias as alterações a partir do período anterior das estimativas contabilísticas ou do seu método de cálculo.²
 - Se revê os julgamentos e decisões feitas pela gerência na elaboração de estimativas contabilísticas para identificar se há indicadores de falta de isenção da gerência.³
- **Continuidade** - Por exemplo, ao avaliar os planos da gerência para ações futuras em relação à sua avaliação da continuidade, se o resultado desses planos é suscetível de melhorar a situação e se os planos da gerência são viáveis nas circunstâncias⁴. A publicação do IAASB de dezembro de 2011, "Economic Conditions Continue to Challenge Preparers and Auditors Alike; Focus Must Include Going Concern Assumption and Adequacy of Disclosures", salienta a importância do ceticismo e julgamento profissional na avaliação das divulgações nas demonstrações financeiras e as implicações para o relatório do auditor quando existe uma incerteza material relativa a eventos ou condições que, individual ou coletivamente, possam lançar dúvida sobre a capacidade da entidade prosseguir as suas operações em continuidade. A publicação também refere um documento de alerta prático do IAASB de 2009 "Audit Considerations in Respect of Going Concern in the Current Economic Environment", que destaca as questões relevantes para a consideração do pressuposto da continuidade na preparação de demonstrações financeiras.
- **Relacionamentos e transações com partes relacionadas** - por exemplo, quando permanecer alerta durante a auditoria para obter informações que podem indicar relacionamentos ou transações com partes relacionadas anteriormente não identificados ou não revelados⁵; e no contexto de transações significativas identificadas fora do curso normal de negócio da entidade, ao avaliar se a lógica do negócio (ou a falta dela) e das operações sugere que elas possam ter sido realizadas para beneficiar de um relato financeiro fraudulento ou para ocultar uma apropriação indevida de ativos ou para afetar a fiabilidade de pedidos de confirmação externa.⁶
- **Consideração de leis e regulamentos** - Por exemplo, quando permanecer alerta durante a execução de outros procedimentos de auditoria para os casos de não-conformidade ou suspeita de não-conformidade com as leis ou regulamentos que possam ter um efeito relevante sobre as demonstrações financeiras ou que têm um efeito fundamental sobre as operações da entidade fazendo-a cessar as operações ou pôr em causa a continuidade

das operações.⁷ Isso também pode ser relevante no contexto de uma auditoria de grupos, por exemplo, devido a práticas de negócio em diferentes jurisdições.⁸

Outro exemplo onde o ceticismo profissional é particularmente importante é em relação à auditoria de transações significativas não usuais ou altamente complexas. A publicação do IAASB, de 2010, "*Auditor Considerations Regarding Significant Unusual or Highly Complex Transactions*", destaca considerações nas ISA (Normas Internacionais de Auditoria) que são relevantes para a auditoria de tais transações, ressaltando que a sua natureza pode dar origem a riscos de distorção material das demonstrações financeiras e, consequentemente, podem merecer maior atenção por parte dos auditores.

Além disso, em relação à auditoria de instrumentos financeiros, chamamos a atenção das empresas e dos auditores para a recente publicação do IAASB "IAPN 1000"⁹. Entre outros assuntos, o IAPN reafirma a importância de ceticismo profissional, em particular em relação aos riscos e consequências da falta de isenção da gerência.¹⁰

Q7. COMO PODE A APLICAÇÃO DE CETICISMO PROFISSIONAL SER EVIDENCIADO?

O ceticismo profissional é muitas vezes demonstrado nas diversas indagações realizadas pelo auditor durante o curso de uma auditoria. Por exemplo, a comunicação do auditor com os encarregados da governação inclui, quando aplicável, o motivo pelo qual o auditor considera que uma determinada prática contabilística significativa, que é aceitável sob o referencial de relato financeiro aplicável, não é a mais adequada nas circunstâncias particulares da entidade.¹¹

No entanto, a documentação de auditoria permanece crítica no que respeita à evidência do ceticismo profissional, pois esta fornece prova de que a auditoria foi planeada e executada de acordo com as ISA.¹² As ISA exigem que o auditor prepare documentação de auditoria suficiente para permitir a um auditor experiente, sem nenhuma conexão anterior com a auditoria, compreender, entre outras coisas, as decisões importantes tomadas relativamente a assuntos significativos que surgiram durante a auditoria, as conclusões da auditoria e os julgamentos significativos feitos para alcançar aquelas conclusões.¹³

As ISA também exigem que os auditores documentem as discussões de assuntos significativos com a gerência, encarregados da governação, e outros, incluindo a natureza dos assuntos significativos discutidos e quando e com quem as discussões foram tidas.¹⁴ Essa documentação ajuda o auditor a demonstrar como foram abordados os julgamentos significativos e as questões chave da auditoria e como o auditor avaliou se obteve prova de auditoria suficiente e apropriada.

Exemplos de circunstâncias em que é importante preparar documentação de auditoria, quando os assuntos e os julgamentos são significativos incluem:

- decisões significativas alcançadas durante a discussão com a equipa de trabalho em relação à suscetibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material devido a

fraude, e as comunicações sobre fraude feitas à gerência, encarregados da governação, reguladores e outros.¹⁵

- Identificação ou suspeita de não-conformidade com leis e regulamentos e os resultados da discussão com a gerência e, quando aplicável, os encarregados da governação e outros fora da entidade.¹⁶
- A base para as conclusões do auditor sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas, e as suas divulgações que dão origem a riscos significativos e quaisquer indicadores de possível falta de isenção da gerência.¹⁷
- Informação identificada que é inconsistente com a conclusão final do auditor a respeito de um assunto significativo, incluindo como tal inconsistência foi tratada.¹⁸
- A base para as conclusões do auditor sobre a razoabilidade das áreas de julgamentos subjetivos.
- A base para a conclusão do auditor sobre a autenticidade de um documento quando uma investigação mais aprofundada (tal como fazer o uso adequado de um perito ou de procedimentos de confirmação) é realizada em resposta a condições identificadas durante a auditoria que levaram o auditor a acreditar que o documento podia não ser autêntico.¹⁹

Dado que o ceticismo profissional é um estado de espírito, às vezes é difícil documentar totalmente a forma como o auditor aplicou o ceticismo profissional durante a auditoria. As ISA indicam que pode não haver uma única forma de documentar o ceticismo profissional do auditor. No entanto, a documentação de auditoria pode fornecer evidências do exercício de ceticismo profissional do auditor de acordo com as ISA. Tais provas podem incluir procedimentos específicos executados para corroborar as respostas da gerência às indagações do auditor.²⁰

¹ Ver ISA 540, parágrafo 15

² Ver ISA 540, parágrafo 12

³ Ver ISA 540, parágrafo 21

⁴ Ver ISA 570, parágrafo 16 (b)

⁵ Ver ISA 550, Partes Relacionadas, parágrafos 10-11 e 15

⁶ Ver ISA 550, parágrafos 16, A24 e A25

⁷ Ver ISA 250, Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras, parágrafos 14, 15 e A9.

⁸ Ver ISA 600, Considerações especiais para auditorias de demonstrações financeiras de Grupos (incluindo o trabalho de auditores dos componentes), parágrafos 19 e 20.

⁹ Ver IAPN 1000, Considerações Especiais na Auditoria de Instrumentos financeiros

¹⁰ Ver IAPN 1000, parágrafo 71

¹¹ Ver ISA 260, Comunicação com os Encarregados da Governação, parágrafo 16

¹² Ver ISA 230, Documentação de Auditoria, parágrafo 5

¹³ Ver ISA 230, parágrafo 8

¹⁴ Ver ISA 230, parágrafo 10

¹⁵ Ver ISA 240, parágrafos 44 (a) e 46

¹⁶ Ver ISA 250, parágrafo 29

¹⁷ Ver ISA 540, n.º 23

¹⁸ Ver ISA 230, parágrafo 11

¹⁹ Ver ISA 230, parágrafo A10

²⁰ Ver ISA 230, parágrafo A7



AS ENTIDADES DO SETOR NÃO LUCRATIVO

**ASPETOS PARTICULARES
DO SNC-ESNL E REFERÊNCIA
AO TRABALHO DE AUDITORIA
NUMA ESNL**





Introdução

A ideia das organizações sem fins lucrativos como um setor distinto da economia tem prevalecido nos últimos anos, em grande parte pelo reconhecimento do importante papel que estas entidades desempenham na sociedade.

As ESNL diferem quer do setor privado – não têm como objetivo a obtenção de lucro, não estando assim tão expostas às diferentes forças do mercado – e, simultaneamente das instituições públicas por não se encontrarem sujeitas às mesmas políticas governamentais.

As Nações Unidas definem as ESNL como entidades organizadas, não distribuidoras de lucro, independentes do Governo e não obrigatórias (Salamon, 2012).

A importância crescente do chamado Terceiro Setor fez com que estas entidades passassem a estar mais expostas e que as necessidades de informação, nomeadamente informação sobre a sua situação financeira e o seu desempenho, aumentassem também. Assim, os diversos *stakeholders* passaram também a exigir maior transparência do seu relato financeiro. Pelo interesse que as mesmas têm para a sociedade, passaram também, dentro de determinadas condições, a estar sujeitas a Revisão Legal de Contas¹.

O facto de terem características que as distinguem do sector privado, bem como do sector público levou à adaptação do SNC para elas, nascendo o SNC-ESNL, que veio substituir os anteriores planos de contas sectoriais – PCIPSS, PCAM, POCFDAAC.

O presente artigo tem dois objetivos fundamentais, a saber:

- Analisar de forma breve o Regime de Normalização Contabilística para as ESNL, comparando-o, sempre que se justifique, quer com o SNC, quer com o PCIPSS; e
- Abordar de forma breve as especificidades, dificuldades e soluções encontradas no trabalho de auditoria a uma ESNL, no caso concreto a Santa Casa da Misericórdia de Coimbra.

Para este efeito, começaremos por descrever sumariamente e com uma perspetiva histórica a presença e o papel das ESNL em Portugal.

Posteriormente abordaremos o Regime de Normalização Contabilística para as ESNL, com as suas particularidades face ao SNC e aos anterior plano setorial PCIPSS, sempre que considerado relevante.

Por fim, faremos uma ligação do presente artigo à experiência prática sobre estas entidades obtida no trabalho de auditoria à Santa Casa da Misericórdia de Coimbra. Para esse efeito descreveremos a entidade em causa, bem como as particularidades com impacto no trabalho de auditoria, dificuldades e soluções encontradas no trabalho de auditoria à referida Misericórdia.

1. As Entidades do Setor Não Lucrativo em Portugal

1.1 BREVE HISTÓRIA DAS ESNL EM PORTUGAL

Desde os primórdios da nação, as necessidades de assistência social da população portuguesa originaram diversas iniciativas, muitas delas de âmbito local, ligadas a ordens militares e religiosas e também aos municípios e às confrarias de mestres ou a simples particulares (mercadores ricos, por exemplo). Outras, pelo contrário, deveram o seu nascimento a reis, rainhas, nobres e alto clero.

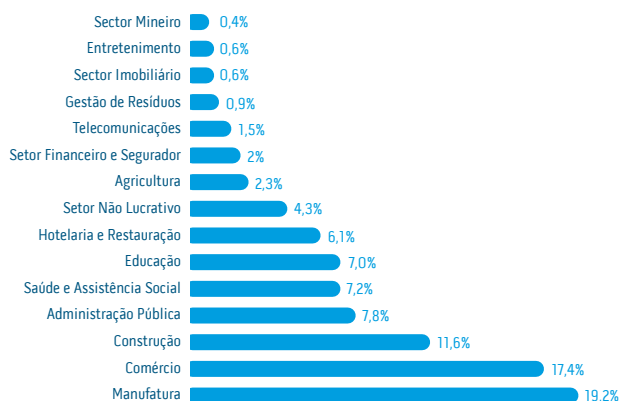
Como refere Jacob (2001), até à criação das Misericórdias, no final do século XV existiam quatro tipos de estabelecimentos assistenciais: Albergarias, Hospitais (como hospedarias para os pobres), Gafarias ou Leprosarias e Mercearias (obrigação religiosa de fazer o bem pela alma ou saúde de alguém). Apenas os hospitais, agora com uma função declaradamente de prestação de cuidado de saúde, subsistem hoje em dia.

A partir do século XVII a solidariedade começa a afastar-se do sentido puramente religioso da caridade para se assumir como um dever social do Estado e da sociedade civil. A criação da Casa Pia nos finais do século XVIII é, de acordo com o autor supracitado, considerada como uma referência para o lançamento da assistência social com origem pública/estatal em Portugal.

De acordo com o autor supracitado, a Lei n.º 2120, de 19 de julho de 1963 instituiu as Instituições Particulares de Assistência, que eram consideradas Pessoas Coletivas de Utilidade Pública Administrativa e assumiam as formas de Associações de Beneficentes, Institutos de Assistência ou Institutos de Utilidade Local. Foi com a Constituição de 1976 que surgiu pela primeira vez o termo que hoje usamos - IPSS — Instituição Particular de Solidariedade Social.

De acordo com Salamon (2012), em 2006, as IPSS em Portugal empregavam cerca de 185.000 trabalhadores — cerca de 4.3% do emprego total, conforme Gráfico 2.1 - e produziam bens e serviços no valor de cerca de € 5.700.000.000. Além disso, de acordo com um estudo publicado em abril de 2012 (Salamon, 2012), a contribuição destas entidades para o PIB cresceu cerca de 2% entre 2002 e 2010.

Gráfico 1
DISTRIBUIÇÃO DO EMPREGO TOTAL EM PORTUGAL - 2006



Nota: As IPSS estão excluídas do emprego em cada indústria, de forma a evitar contagens em duplicado.

Fonte: INE

2. Regime da Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo

2.1 AS PARTICULARIDADES DAS ENTIDADES DO SETOR NÃO LUCRATIVO DL N.º 36-A/2011

As ESNL apresentam algumas características que as distinguem das entidades com finalidade lucrativa, das quais se destacam as relativas a financiamentos, finalidades e títulos de propriedade, conforme descrição abaixo, retirada do Anexo II do DL n.º 36-A/2011:

- O seu financiamento pode resultar do seu próprio património ou de recursos atribuídos por pessoas singulares ou coletivas. Em caso algum os recursos atribuídos estão sujeitos ou condicionados a contraprestações derivadas da obtenção de benefícios por parte da entidade;
- Respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a atividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços, o que se traduz numa interpretação não económica do conceito — benefício;
- Ausência de títulos de propriedade que possam ser comprados, cedidos ou trocados ou de que se espere algum tipo de contraprestação económica no caso de a entidade cessar as suas atividades e ser objeto de liquidação.

Estas e outras particularidades do chamado “terceiro setor” fizeram com que o Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, aprovasse “o regime da normalização contabilística para as ESNL, que faz parte integrante do SNC e que corresponde à criação de regras contabilísticas próprias, aplicáveis especificamente “às entidades que prosigam, a título principal, atividades sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, designadamente associações, pessoas coletivas públicas de tipo associativo, fundações, clubes, federações e confederações.”

De acordo com este DL “a criação de regras contabilísticas próprias aplicáveis às ESNL justifica-se por duas razões essenciais. Desde logo, em razão da disseminação que estas entidades têm vindo a conhecer e do importante papel e peso que desempenham na economia, que justifica que se reforcem as exigências de transparência relativamente às atividades que realizam e aos recursos que utilizam, nomeadamente através da obrigação de prestarem informação fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhes são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das suas atividades. Seguidamente, porque as entidades que integram o setor não lucrativo respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a atividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços.”

Refira-se ainda que este DL veio sujeitar estas entidades a Revisão Legal das Contas sempre que apresentem contas consolidadas ou ultrapassem os limites referidos no art.º 262.º do CSC, nos termos nele previstos. Esta obrigação é compreensível à luz das razões anteriormente expostas de crescente importância destas instituições na sociedade e consequente necessidade de reforço da transpa-



rência de relato e ainda pelo facto de responderem a finalidades de interesse geral.

2.2 ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO SNC-ESNL E OS SEUS INSTRUMENTOS

Tal como referido anteriormente, o SNC-ESNL aplica-se “às entidades que prossigam, a título principal, atividades sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, designadamente associações, pessoas coletivas públicas de tipo associativo, fundações, clubes, federações e confederações”.

Contudo, “face à heterogeneidade de entidades que integram o setor não lucrativo, entendeu-se ser de dispensar a aplicação da normalização contabilística para as ESNL quando as vendas e outros rendimentos não excedam, em nenhum dos dois exercícios anteriores, € 150.000, exceto nos casos em que as entidades integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ou estejam obrigadas à apresentação de qualquer das demonstrações financeiras” a que se refere o DL n.º 36-A/2011.

“Estas entidades, desde que não optem por aplicar a normalização contabilística para as ESNL, ficam obrigadas à apresentação de contas e regime de caixa, divulgando informação referente aos pagamentos e recebimentos realizados, bem como aos bens que integram o seu património fixo e aos direitos e compromissos futuros existentes num dado ano.”

Não sendo estas entidades o foco do presente artigo, analisemos então os instrumentos do SNC-ESNL.

O SNC-ESNL é composto pelos seguintes instrumentos:

- Bases para apresentação de demonstrações financeiras (BADF);
- Modelos de demonstrações financeiras (MDF);
- Código de Contas (CC);
- Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL);
- Normas interpretativas (NI).

Sempre que este normativo não responda a aspetos particulares que se coloquem a uma dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que a sua não integração impeça o objetivo de se prestar informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho durante o período de relato, estabelece-se que para integração dessas lacunas e tão somente para essa finalidade, se recorra supletivamente e pela ordem indicada:

- a. Ao SNC, aprovado pelo DL n.º 158/2009, de 13 de julho e demais legislação complementar;
- b. Às IAS/IFRS adotadas pela UE (Regulamento 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho);
- c. Às IAS/IFRS emitidas pelo IASB e respetivas interpretações SIC/IFRIC.

As NI são mencionadas no Anexo II ao DL n.º 36-A/2011, de 9 de março e serão produzidas sempre que as circunstâncias o justifiquem e para o esclarecimento e / ou para orientação sobre o conteúdo dos restantes instrumentos que integram a normalização contabilística para as ESNL.

À data do presente artigo, não havia ainda sido publicada qualquer NI.

2.3 ALGUNS PONTOS RELEVANTES DO SNC-ESNL FACE AO SNC

Demonstrações Financeiras e as BADF

De acordo com o art.º 11º do DL n.º 36-A/2011, de 9 de março, “as entidades sujeitas à normalização contabilística para as ESNL apresentam as seguintes demonstrações financeiras:

- a. Balanço;
- b. Demonstração dos resultados por naturezas ou por funções;
- c. Demonstração dos fluxos de caixa;
- d. Anexo.”

Não faremos aqui uma explicação detalhada de cada uma das DF destas entidades, pois o âmbito do presente capítulo é apenas elencar algumas diferenças relevantes do SNC-ESNL face ao SNC.

Cumpre-nos contudo referir que, podendo dar-se o caso de no ativo não corrente de algumas ESNL existirem bens do património histórico e cultural, e podendo haver restrições temporárias ou permanentes ao uso de determinados bens, poderá ser conveniente, distinguir as seguintes categorias: ativos com restrições permanentes, ativos com restrições temporárias, ativos sem restrições de uso.

Uma referência ainda para uma DF que, não sendo obrigatória pelo SNC-ESNL, é, tanto quanto averiguamos pela experiência obtida no trabalho de auditoria neste tipo de entidades, uma peça muito importante da prestação de contas de algumas entidades do SNL – a DR por Valências ou Respostas Sociais.

As BADF, tal como definidas no Anexo II ao DL n.º 36-A/2011, de 9 de março (SNC-ESNL), são em tudo semelhantes aos pressupostos subjacentes e características qualitativas da informação financeira referidas na EC do SNC. Como tal, de acordo com o supracitado DL, as BADF “estabelecem os requisitos globais que permitem assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da entidade quer com as demonstrações financeiras de outras entidades”.

Assim, para que estes objetivos sejam atingidos, os seguintes pressupostos / características devem ser respeitados:

CONTINUIDADE

Aquando da preparação das DF, o órgão de gestão deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade de continuar a operar encerrando-a como uma entidade em continuidade. As DF devem ser preparadas no pressuposto da entidade em continuidade, a menos que existam circunstâncias anormais em que se deva considerar um horizonte temporal para a entidade, caso em que no anexo se deverá indicar tal facto, assim como os critérios utilizados na elaboração da informação financeira.

Note-se contudo que nas ESNL este princípio / pressuposto não corresponde a um conceito económico ou financeiro puro, mas antes à manutenção da atividade de prestação de serviços ou à capacidade da entidade cumprir os fins propostos, tal como referido no Anexo II ao DL n.º 36-A/2011, de 9 de Março (SNC-ESNL).

O órgão de gestão deve divulgar as incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade em prosseguir em continuidade.



REGIME DO ACRÉSCIMO

A entidade deve preparar as suas DF, exceto a DFC, utilizando o regime contabilístico do acréscimo.

Ao ser usado o regime contabilístico do acréscimo, os itens são reconhecidos como ativos, passivos, fundos patrimoniais, rendimentos e gastos quando satisfaçam as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos, independentemente do momento de ocorrência dos fluxos de caixa.

CONSISTÊNCIA DE APRESENTAÇÃO

A apresentação e classificação de itens nas DF deve ser mantida de um período para outro, a menos que seja perceptível, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respetivas demonstrações financeiras, que outra apresentação ou classificação seria mais apropriada, tendo em consideração os critérios para a seleção e aplicação de políticas contabilísticas contidas na NCRF – ESNL.

Uma entidade altera a apresentação das suas demonstrações financeiras apenas se a apresentação alterada proporcionar informação fiável e mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras e se for provável que a estrutura revista continue, de modo que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efetuar tais alterações na apresentação, uma entidade reclassifica a sua informação comparativa.

MATERIALIDADE E AGREGAÇÃO

Cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações financeiras. Os itens de natureza ou função dissemelhante devem ser apresentados separadamente, a menos que sejam imateriais².

As demonstrações financeiras resultam do processamento de grandes números de transações ou outros acontecimentos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam linhas de itens na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações nos fundos patrimoniais e na demonstração de fluxos de caixa ou no anexo. Se uma linha de item não for individualmente material, ela é agregada a outros itens, seja na face dessas demonstrações, seja nas notas do anexo³.

COMPENSAÇÃO

Os ativos e passivos, e os rendimentos e gastos, não devem ser compensados.

É importante que os ativos e passivos e os rendimentos e gastos sejam separadamente relatados. A compensação quer na demonstração dos resultados quer no balanço, exceto quando a mesma reflita a substância da transação ou outro acontecimento, prejudica a capacidade dos utentes em compreender as transações, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade⁴.

INFORMAÇÃO COMPARATIVA

A informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior para todas as quantias relacionadas nas demonstrações

financeiras. A informação comparativa deve ser incluída para a informação descritiva quando for relevante para compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.

Por alteração de políticas contabilísticas, as quantias comparativas afetadas pela reclassificação devem ser divulgadas, tendo em conta:

- a. A natureza da reclassificação;
- b. A quantia de cada item ou classe de itens que tenha sido reclassificada; e
- c. Razão para a reclassificação.

O Código de Contas

O CC, com as especificidades relativas às ESNL, pode ser utilizado pelas entidades que se encontrem obrigadas a aplicar as normas internacionais de contabilidade adotadas na UE.

As notas de enquadramento, não se tratando de uma ligação exaustiva entre o CC e a NCRF-ESNL, têm como objetivo ajudar na interpretação do CC e da NCRF-ESNL, funcionando como auxiliar aos preparadores da informação financeira.

Analise os pois as especificidades constantes das notas de enquadramento relativas ao CC das ESNL.

A Classe 2 – Contas a receber e a pagar destina-se a registar as operações relacionadas com clientes e utentes, fornecedores, pessoal, Estado e outros entes públicos, financiadores, instituidores e beneméritos, bem como outras operações com terceiros que não tenham cabimento nas contas anteriores ou noutras classes específicas. Incluem-se, ainda, nesta classe, os diferimentos e as provisões. Dadas as especificidades e a missão das ESNL, são introduzidas as seguintes alterações:

Na conta 25 - Financiamentos obtidos é criada a conta 255 - Instituidores e beneméritos. Nesta conta registam-se os financiamentos obtidos dos instituidores da entidade (fundadores, beneméritos, outros).

A conta 258 - Outros financiadores poderá ser desdobrada de acordo com as entidades financiadoras em Estado e outras entidades oficiais, entidades desportivas e outras entidades.

A conta 26 é redenominada para 26 - Fundadores/patrocinadores/doadores/associados/membros, uma vez que as ESNL não têm acionistas nem sócios, nem distribuem os excedentes líquidos obtidos no exercício. Trata-se de uma conta mista, isto é, pode ser conta de ativo, até à concretização da doação, ou conta de passivo, quando os fundadores/doadores/outros concederem empréstimos à entidade. A conta 261 - Fundadores/patrocinadores/doadores / associados/membros – Em curso poderá ser desdobrada consoante as necessidades específicas da Ainda de realçar a conta 298 – Provisões específicas do setor que poderá ser utilizada para registo das provisões específicas do setor em que a entidade se insere. Assim, no caso das mutualidades, registam-se nesta conta as responsabilidades assumidas relativamente a períodos futuros com as modalidades associativas das associações mutualistas⁵.

A Classe 4 – Investimentos inclui os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da entidade, quer sejam de sua propriedade, quer estejam em regime de locação financeira. Compreende os investimentos financeiros, as propriedades de investimento, os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, os investimentos em curso e os ativos não correntes detidos para venda.

Para atender às especificidades do património de algumas ESNL a conta 43 – Ativos fixos tangíveis foi desdobrada do seguinte modo:

431 – Bens do domínio público, a qual inclui os bens de domínio público, definidos na legislação em vigor, de que a entidade contabilística é administrante ou concessionária.

432 – Bens do património histórico, artístico e cultural, onde se incluem todos os bens do domínio privado que cumpram as condições exigidas por lei para a classificação dos bens como património histórico, de interesse artístico, histórico, arqueológico, etnográfico, científico ou técnico, assim como o património documental e bibliográfico, arquivos (conjuntos orgânicos de documentos reunidos pelas pessoas jurídicas, públicas ou privadas, no exercício das suas atividades, ao serviço da sua utilização para a investigação, a cultura, a informação e a gestão administrativa) bibliotecas, museus (conjuntos ou coleções de valor histórico, artístico, científico e técnico ou de qualquer outra natureza cultural).

A Classe 5 - Fundos Patrimoniais evidencia os fundos patrimoniais da entidade, donde se realiza as seguintes contas dadas as suas particularidades:

51 – Fundos, a qual inclui o fundo (dotação) inicial e os excedentes destinados a aumentar o mesmo.

52 – Excedentes técnicos, utilizada pelas mutualidades para registar relativamente a cada modalidade complementar de segurança social subscrita pelos associados das mutualistas o excesso de cobertura dos fundos permanentes constituídos para lhes fazer face, relativamente ao valor dos encargos com modalidades associativas efetuadas por técnicos atuariais e registados na conta 298 – Provisões específicas do setor. Esta conta será debitada por contrapartida da conta 2685 – Beneficiários das mutualistas – Melhorias de benefícios.

59 – Outras variações nos fundos patrimoniais, a qual regista os subsídios de fundadores/associados/membros e do Estado, bem como os donativos que estejam associados com ativos fixos tangíveis ou intangíveis são registados nesta conta. As subcontas 593 – Subsídios e 594 – Doações incluem os subsídios e doações associados com ativos fixos tangíveis e intangíveis que deverão ser transferidos numa base sistemática para a conta 7883 – Imputação de subsídios/doações para investimentos, à medida que forem contabilizadas as depreciações/amortizações do investimento a que respeitam.

A Classe 6 – Gastos inclui os gastos e as perdas respeitantes ao período, sendo de realçar a seguinte nota de enquadramento:

6781 – Provisões específicas do setor - no caso das entidades do setor mutualista esta conta movimenta-se em contrapartida da conta 298 – Provisões específicas do setor, de acordo com o resultado dos estudos atuariais mandados efetuar pela entidade. Foi criada a conta 689 – Custos com apoios financeiros concedidos a

associados/utentes para registar os subsídios, donativos, bolsas de estudo, prestações associadas a modalidades complementares de segurança social subscritas por associados das mutualidades.

A Classe 7 - Rendimentos inclui os rendimentos e os ganhos respeitantes ao período, sendo de realçar as seguintes notas:

72 – Prestações de serviços, onde são registadas as quotas dos utilizadores, as quotizações e joias dos associados, as promoções e os patrocínios, de acordo com as respetivas subcontas. A subconta

722 – Quotizações e joias pode ser utilizada pelas associações mutualistas para registar os rendimentos resultantes da subscrição pelos associados de qualquer das modalidades de benefícios postos à sua disposição.

75 – Subsídios, doações e legados à exploração, onde são registados os subsídios do Estado e os subsídios, doações e legados dos instituidores/fundadores da entidade destinados à exploração.

A Classe 8 - Resultados destina-se a apurar o resultado líquido do período, podendo ser conveniente obter um desdobramento deste resultado por projetos, por valências, por atividades, etc.

A NCRF-ESNL

A NCRF-ESNL foi publicada pelo aviso n.º 6726-B/2011 de 14 de março de 2011 e refere, no parágrafo 1, como seu objetivo estabelecer os principais aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação, com as adaptações inerentes a este tipo de entidades⁶.

Esta norma segue a mesma estrutura da NCRF-PE e aborda os seguintes aspetos, constantes das NCRF:

- Adoção pela primeira vez das NCRF-ESNL
- Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros
- Ativos fixos tangíveis
- Ativos intangíveis
- Locações
- Custo de empréstimos obtidos
- Inventários
- Rédito
- Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes
- Contabilização dos subsídios e outros apoios
- Os efeitos de alterações em taxas de câmbio
- Impostos sobre o rendimento
- Instrumentos financeiros
- Benefícios dos empregados



Estes pontos serão desenvolvidos de forma individualizada seguidamente.

ADOÇÃO PELA PRIMEIRA VEZ DAS NCRF-ESNL

Conforme referido no §5 da NCRF-ESNL, as alterações de políticas contabilísticas decorrentes da adoção pela primeira vez da NCRF-ESNL devem ser aplicadas prospetivamente, contrariamente ao definido na NCRF 3 do SNC. A NCRF 3 do SNC prevê, com determinadas exceções, o tratamento retrospectivo destas alterações estabelecendo que, sempre que as mesmas se relacionem com factos de exercícios anteriores, o seu efeito seja reconhecido em Resultados Transitados.

Assim, e de acordo com o §5 da NCRF-ESNL, no balanço de abertura relativo à primeira aplicação a entidade deve:

- Manter reconhecidos pela quantia escriturada todos os ativos e passivos cujo reconhecimento continue a ser exigido pela norma;
- Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento passe a ser exigido pela norma, sendo a respetiva mensuração efetuada nos termos nela previstos, não sendo contudo permitida, em caso algum, a utilização da base de mensuração do justo valor à data da transição;
- Desreconhecer itens como ativos ou passivos se a presente norma o não permitir; e
- Efetuar as reclassificações pertinentes.

A norma determina ainda que todas as quantias relativas a diferenças de transição devem ser reconhecidas no fundo patrimonial e indica quais as divulgações a efetuar relativamente à transição e que incluem:

- Uma explicação acerca da forma como a transição dos anteriores princípios contabilísticos geralmente aceites para a NCRF-ESNL afetou a sua posição financeira e o desempenho financeiro relatados;
- Uma explicação acerca da natureza das diferenças de transição que foram reconhecidas como fundos patrimoniais.

Relativamente ao estipulado no SNC, nomeadamente na NCRF 3, atente-se ao simplismo do aqui preconizado, bem como à proibição de aplicação do modelo do justo valor na transição, enquanto a NCRF 3, remetendo para o definido na IFRS 1, permitia a utilização deste modelo de mensuração como custo considerado na transição, desde que respeitadas determinadas condições.

POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS, ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS E ERROS

Relativamente a políticas contabilísticas a NCRF-ESNL estabelece que a política ou políticas contabilísticas a aplicar a determinado item será a que decorrer do capítulo que especificamente tratar da subjacente transação, acontecimento ou condição.

Refere ainda, no seu §6.2, que na ausência de disposição, e após utilizadas as disposições supletivas, deve o órgão de gestão fazer juízos de valor no desenvolvimento e aplicação de uma política contabilística que resulte em informação que seja relevante para a tomada de decisões por parte dos utentes e fiável.

Ao fazer os referidos juízos de valor, o órgão de gestão deve consultar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes, pela ordem indicada:

- Os requisitos e orientação da norma que tratam de assuntos semelhantes e relacionados; e
- As definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para ativos, passivos, rendimentos e gastos constantes da norma.

À semelhança do SNC, também na NCRF-ESNL se exige a consistência na aplicação das políticas contabilísticas. Contudo, a norma refere também que uma entidade deve alterar uma política contabilística apenas se a alteração passar a ser exigida por uma norma ou interpretação, ou se resultar do facto de as DF proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transações, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.

Relativamente a alterações de estimativas contabilísticas e erros, estabelece a NCRF-ESNL o princípio geral da aplicação prospetiva, incluindo qualquer diferencial nos resultados do período de alte-



ração, se a alteração apenas afetar esse período, ou no período de alteração e futuros, se afetar ambas as situações.

No caso dos erros a norma refere que a correção de um erro material de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é detetado, sendo efetuada diretamente em resultados transitados.

De referir que, se no caso das alterações de estimativas esta norma está de acordo com o preconizado na NCRF 4 do SNC, no que concerne aos erros tal não acontece.

De facto, no que respeita aos erros, a NCRF-ESNL não exige a sua correção retrospectiva por via da reexpressão de comparativos contrariamente ao requerido pela NCRF 4. Assim, assumem crucial importância as divulgações, essencialmente descritivas, exigidas

relativamente a esta matéria pela NCRF-ESNL⁷, nomeadamente no que respeita a quantias e o impacto nas DF.

ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS

Relativamente aos AFT e no que concerne ao seu reconhecimento, não existem diferenças significativas entre o exigido pela NCRF-ESNL e a NCRF 7, admitindo também a NCRF-ESNL que sejam considerados no AFT por uma só quantidade e quantia fixa os itens imobilizados que satisfaça as seguintes condições:

- a. Sejam renovados frequentemente;
- b. Representem, bem a bem, uma quantia imaterial para a entidade;
- c. Tenham uma vida útil não superior a três anos.

Relativamente à mensuração, a regra geral é que um item do AFT deve ser mensurado pelo seu custo – que compreende um conjunto de elementos como os custos de compra, os direitos e impostos não reembolsáveis, bem como quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo na localização e condição necessária ao seu funcionamento. Contudo, caso existam diferenças significativas entre a quantia escriturada segundo o modelo do custo e o justo valor dos ativos, a norma refere que uma entidade poderá, alternativamente utilizar o modelo de revalorização como política contabilística, devendo aplicá-la a uma classe inteira de AFT.

Exercendo esta opção, devem seguir o previsto na NCRF 7, sendo as revalorizações feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data de balanço.

Note-se que, a adoção do modelo da revalorização implica a adoção integral da NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento⁸.

Relativamente aos AFT, é de referir que nas ESNL existem bens do AFT atribuídos a título gratuito em que o custo pode ser desconhecido. Neste caso, e de acordo com o §7.5 da NCRF-ESNL, os bens são mensurados ao justo valor, ao valor pelo qual se encontre seguros, ou ao valor pelo qual figuravam na sua contabilidade. A quantia assim apurada corresponderá ao custo considerado para efeitos de mensuração no reconhecimento.

Nada de especial existe a referir no que concerne à depreciação dos elementos do AFT (face ao já conhecido pelo SNC), a não ser que nas ESNL os eventuais bens do património histórico, artístico e cultural não são objeto de depreciação.

Quanto às perdas por imparidade, estabelece a NCRF-ESNL que para determinar se um ativo está ou não em imparidade, estas entidades devem aplicar a NCRF 12 – Imparidade de Ativos.

No que concerne a divulgações, além das constantes do Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009⁹, deverá considerar-se uma divulgação adicional referente a «Montante e natureza dos bens do património histórico, artístico e cultural».

ATIVOS INTANGÍVEIS

No que diz respeito aos ativos intangíveis, em termos essenciais, os critérios utilizados são semelhantes aos AFT. Desta forma, para que

um ativo intangível seja reconhecido o mesmo deve ser identificável e cumprir as demais condições de reconhecimento.

Também nesta rubrica o preconizado pela NCRF-ESNL anda muito a par do previsto na NCRF 6 – Ativos Intangíveis¹⁰, residindo a grande diferença em questões de mensuração, dado que para as ESNL não existe a possibilidade de opção pelo modelo de revalorização no que concerne aos ativos intangíveis.

A vida útil dos ativos intangíveis deve ser avaliada, podendo ser finita ou indefinida¹¹, sendo que a quantia depreciável de um ativo intangível com uma vida útil finita deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil e um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.

Note-se que, de acordo com o §8.18, a vida útil de um ativo intangível que não esteja a ser amortizado deve ser revista a cada período para determinar se os acontecimentos e circunstâncias continuam a apoiar uma avaliação de vida útil indefinida para esse ativo. Se não apoiarem, a alteração na avaliação de vida útil de indefinida para finita deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística.

Na determinação de perdas por imparidade em ativos intangíveis as ESNL devem utilizar o previsto na NCRF 12 – Imparidade de Ativos.

No que concerne a divulgações, vigoram as constantes do Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009¹², não sendo as divulgações previstas no n.º 6.4 do n.º 6 aplicáveis a estas entidades¹³.

LOCAÇÕES

Os principais aspetos relacionados com a temática das locações não sofreram grandes alterações, descrevendo-as a NCRF-ESNL como financeiras ou operacionais, conforme o locador transfira substancialmente para o locatário todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade.

A classificação do tipo de locação não depende da forma do contrato, mas da substância da operação, descrevendo a norma alguns exemplos de situações que normalmente conduzem a que uma locação seja considerada como financeira.

Não detalharemos mais este tema por considerarmos que nada de novo acresce ao anteriormente preconizado.

No que concerne a divulgações, vigoram as constantes do Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009¹⁴, não sendo as divulgações previstas no n.º 7.3 do n.º 7 aplicáveis a estas entidades¹⁵.

CUSTO DE EMPRÉSTIMOS OBTIDOS

À semelhança do estabelecido na NCRF 10 - Custo de empréstimos obtidos, é permitida a capitalização dos mesmos em circunstâncias excecionais.

Estão neste caso, os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica¹⁶. A quantia dos custos de empréstimos obtidos elegível para capitalização nesse ativo deve ser determinada como os custos reais dos empréstimos obtidos incorridos nesse empréstimo durante o período menos qualquer rendimento de investimento temporário desses empréstimos.

Note-se que, no caso de os fundos serem pedidos de forma geral e usados com o fim de obter um ativo que se qualifica, a quantia de custos de empréstimos obtidos elegíveis para capitalização deve ser determinada pela aplicação de uma taxa de capitalização aos dispêndios respeitantes a esse ativo¹⁷.

Também tal como na NCRF 10, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um ativo que se qualifica deve começar quando:

- Os dispêndios com esse ativo estejam a ser incorridos;
- Os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos;
- As atividades que sejam necessárias para preparar o ativo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso.

A capitalização deve ser suspensa durante os períodos extensos em que o desenvolvimento das atividades referidas na al. c) seja interrompido e deve cessar quando substancialmente todas as atividades necessárias para preparar o ativo elegível para o seu uso pretendido ou venda estejam concluídas.

No que concerne a divulgações, vigoram as constantes do Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009.

INVENTÁRIOS

De acordo com a NCRF-ESNL os inventários devem ser mensurados pelo seu custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo, tal como exigido também pela NCRF 18 – Inventários.

Note-se contudo que uma ESNL pode deter inventários cujo contributo para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade ou os serviços potenciais que lhes estão associados não estão diretamente relacionados com a capacidade da entidade gerar fluxos de caixa. Este tipo de inventários pode existir, por exemplo, quando uma ESNL distribui certas mercadorias sem contrapartida. Nestes casos, os contributos para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade ou os serviços potenciais dos inventários são refletidos através da quantia que a entidade teria de pagar para comprar inventários equivalentes. Nestes casos a entidade deve mensurar esses inventários pelo custo histórico ou pelo custo corrente, dos dois o mais baixo.

No que concerne aos custos de compra, não existe uma diferença substancial em relação ao anterior normativo, já no que diz respeito aos custos de conversão a norma consagra, à semelhança da NCRF 18, a obrigatoriedade de a imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão baseada na capacidade normal das instalações de produção.

A NCRF-ESNL, também à semelhança da NCRF 18, refere que poderá ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos gerais que não sejam industriais ou os custos de conceção de produtos para utentes específicos. Para além disso, tal como referido anteriormente, em determinadas circunstâncias podem ser incluídos nos custos dos inventários os custos dos empréstimos obtidos.

Em relação a fórmulas de custeio nada difere da NCRF 18, já que, também aqui de deixou de admitir o LIFO, sendo apenas permitida a utilização do FIFO, custo médio ponderado ou, sempre que os inventários resultem de bens ou projetos característicos e que não sejam geralmente intermutáveis.

No que concerne a divulgações, vigoram as constantes do Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009, com as alterações definidas no Anexo 1 da Portaria n.º 105/2011 e que se resumem à adaptação da redação das várias alíneas para o constante da NCRF-ESNL.

RÉDITO

No que concerne ao tratamento contabilístico do rédito, não existem diferenças significativas quer face ao normativo anterior, quer face ao definido na NCRF 20 – Rédito.

Assim, o rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, a qual é, em geral, determinada por acordo entre as partes, sendo que o rédito proveniente da venda de bens deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas as várias condições definidas na norma e que são:

- a. A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens;
- b. A entidade não mantenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse, nem o controlo efetivo dos bens vendidos;
- c. A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- d. Seja provável que os contributos para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade e associados com a transação fluam para a entidade; e
- e. Os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transação possam ser fiavelmente mensurados.

Quando o desfecho de uma transação que envolva a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado, o rédito associado com a transação deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transação à data do balanço.

É considerado que o desfecho de uma transação pode ser fiavelmente estimado quando todas as seguintes condições, constantes do §12.7 da NCRF-ESNL, forem satisfeitas:

- a. A quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- b. Seja provável que os contributos para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade associados à transação fluam para a entidade;
- c. A fase de acabamento da transação à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e
- d. Os custos incorridos com a transação e os custos para concluir a transação possam ser fiavelmente mensurados.

De acordo com o §12.8 da referida norma, quando os serviços sejam desempenhados por um número indeterminado de atos durante um período específico de tempo, o rédito é reconhecido numa base de linha reta durante o período específico a menos que haja evidência de que um outro método represente melhor a fase de acabamento. Quando um ato específico seja muito mais significativo do que quaisquer outros atos, o reconhecimento do rédito é adiado até que o ato significativo seja executado.

Note-se ainda que, à semelhança do definido na NCRF 20, quando o desfecho da transação que envolva a prestação de serviços não possa ser estimado com fiabilidade, o rédito somente deve ser reconhecido na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos.

A título de especificidade do setor, refira-se que são consideradas prestações de serviços as quotizações próprias de cada setor.

Relativamente ao rédito proveniente do uso por outros de ativos da entidade que produzam juros e *royalties* e dividendos deve ser reconhecido nas seguintes bases:

- a. Os juros devem ser reconhecidos utilizando o regime de acréscimo;
- b. Os *royalties* devem ser reconhecidos segundo o regime de acréscimo de acordo com a substância do acordo relevante; e
- c. Os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do acionista receber o pagamento.

quando:

- a. Seja provável que os contributos para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade associados com a transação fluam para a entidade; e
- b. A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada.

No que concerne a divulgações, vigoram as constantes do Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009, não definindo a Portaria n.º 105/2011 qualquer especificidade para estas entidades.

PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES

O objetivo deste parágrafo da norma é o de prescrever critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões¹⁸, passivos contingentes¹⁹ e ativos contingentes²⁰.

As provisões devem ser reconhecidas quando se verificarem cumulativamente as seguintes condições:

- a. A entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
- b. Seja provável um exfluxo de recursos para liquidar a obrigação; e
- c. Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação²¹.

Quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se espera que sejam necessários para liquidar a obrigação.

As provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. A provisão deverá ser revertida se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos.

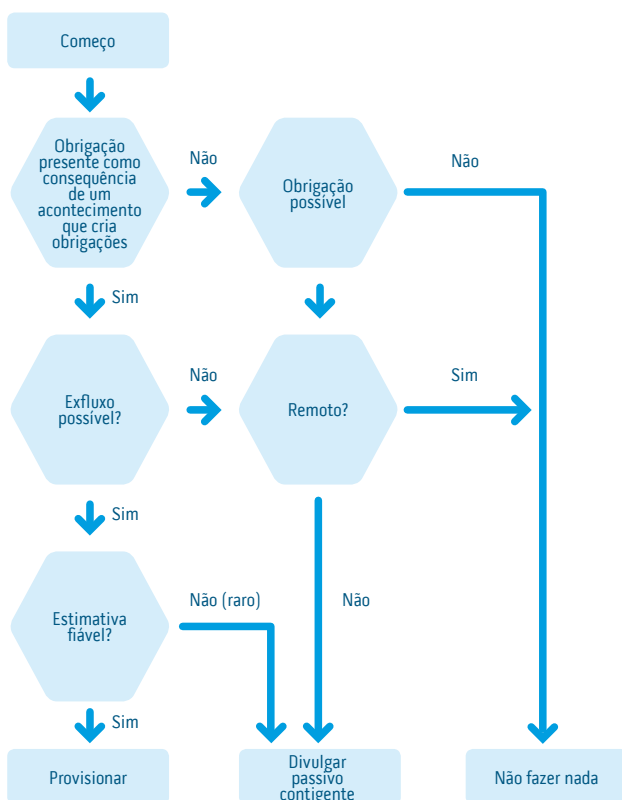
Um passivo contingente não deverá ser contabilizado uma vez que:



- Não é provável que venha a ocorrer um exfluxo de recursos para liquidar a obrigação; ou
- A quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

Um passivo contingente deve ser divulgado, a menos que seja remota a possibilidade de vir a ocorrer um exfluxo de recursos.

A norma propõe o seguinte esquema de raciocínio:



Tal como definido para um passivo contingente, também um ativo contingente não deverá ser reconhecido. Ele será divulgado quando for provável um influxo de contributos para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade.

O §13.30 da norma trata das provisões específicas do setor mutualista definindo que as responsabilidades assumidas relativamente a períodos futuros com as modalidades complementares de Segurância Social subscritas pelos associados, resultam de estudos atuariais anualmente efetuados.

No que respeita a esta matéria, o tratamento preconizado pela NCRF-ESNL é semelhante ao já previsto na NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e difere relativamente ao anterior normativo uma vez que define de forma mais clara os critérios de reconhecimento de provisões, bem como o tratamento a aplicar ao efeito do valor temporal do dinheiro.

CONTABILIZAÇÃO DOS SUBSÍDIOS E OUTROS APOIOS

Relativamente a esta rubrica, com grande expressão em algumas ESNL, estabelece a NCRF-ESNL que os subsídios do Governo, incluindo os subsídios não monetários, devem ser inicialmente reconhecidos no balanço como componente dos Fundos Patrimoniais e subsequentemente imputados numa base sistemática a rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que estes compensem, ou seja, na proporção das amortizações efetuadas em cada período.

Verificamos pois que relativamente a esta matéria, apenas se alterou (face ao normativo anterior), o tratamento dos subsídios relacionados com ativos, sendo agora apresentado no balanço como componente dos Fundos Patrimoniais e não como Passivo, o que de resto já se encontrava estipulado pela NCRF 22 – Contabilização de subsídios do governo e divulgação de apoios do governo.

No que concerne a divulgações, vigoram as constantes do Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009, não definindo a Portaria n.º 105/2011 qualquer especificidade para estas entidades.



Note-se que, caso ocorram contingências relacionadas com o subsídio aprovado ou não sejam cumpridas condições contratuais, devem ser clarificadas no Anexo. Se o subsídio do Governo tiver sido reconhecido, qualquer contingência relacionada será tratada de acordo com o estipulado para as Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

OS EFEITOS DE ALTERAÇÕES EM TAXAS DE CÂMBIO

De acordo com o §15.1 da NCRF-ESNL uma transação em moeda estrangeira é uma transação que seja denominada ou exija liquidação numa moeda estrangeira e deve ser registada, no momento de reconhecimento inicial na moeda funcional, pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio em vigor à data da transação. Posteriormente, com referência à data de balanço:

- a. Os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho;
- b. Os itens não monetários que sejam mensurados em termos de custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data da transação;
- c. Os itens não monetários que sejam mensurados pelo justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso das taxas de câmbio que existiam quando os valores foram determinados.

Do acima exposto se verifica que, também nesta matéria, o estabelecido pela NCRF-ESNL não difere substancialmente do que já anteriormente se fazia e está em consonância com a NCRF 23 – Os efeitos de alterações em taxas de câmbio.

No que concerne a divulgações, vigoram as constantes do Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009, não definindo a Portaria n.º 105/2011 qualquer especificidade para estas entidades. Assim, a única divulgação exigida será a quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados.

IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

De acordo com o §16.1 da NCRF-ESNL, o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento é, salvo disposição específica, o método do imposto a pagar e devem ser mensurados pela quantia que se espera que seja paga (ou recuperada) às autoridades fiscais, usando as taxas e leis fiscais aprovadas à data de balanço.

No que diz respeito a transações e outros acontecimentos reconhecidos diretamente no Fundo Patrimonial, qualquer efeito fiscal relacionado é também diretamente reconhecido no Fundo Patrimonial, caso em que o imposto corrente deve ser debitado ou creditado diretamente nessa rubrica.

Relativamente à compensação de saldos, estabelece o §16.6 que uma entidade deve compensar ativos e passivos por impostos correntes nas suas DF se, e somente se, a entidade:

- a. Tiver um direito legalmente executável para compensar quantias reconhecidas; e
- b. Pretender liquidar numa base líquida, ou realizar o ativo e liquidar simultaneamente o passivo.

Note-se pois que o tratamento de impostos sobre o rendimento nas ESNL é, em geral²², bastante mais simples do que o preconizado na NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento já que não implica o reconhecimento de ativos ou passivos por impostos diferidos.

No que concerne a divulgações, vigoram as constantes do Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009, não definindo a Portaria n.º 105/2011 qualquer especificidade para estas entidades.

INSTRUMENTOS FINANCEIROS

O ponto 17 da NCRF-ESNL aplica-se aos instrumentos financeiros com exceção de:

- Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos;
- Direitos e obrigações no âmbito de um plano de benefícios a empregados;
- Direitos no âmbito de um contrato de seguro a não ser que o contrato de seguro resulte numa perda para qualquer das partes em resultado dos termos contratuais que se relacionem com:
 - Alterações no risco segurado;
 - Alterações na taxa de câmbio;
 - Entrada em incumprimento de uma das partes.
- Locações, a não ser que a locação resulte numa perda para o locador ou locatário como resultado dos termos do contrato que se relacionem com:
 - Alterações no preço do bem locado;
 - Alterações na taxa de câmbio;
 - Entrada em incumprimento de uma das partes.

A regra geral de reconhecimento é que uma entidade deve reconhecer um ativo financeiro ou um passivo financeiro apenas quando se tome parte das disposições contratuais do instrumento.

Os seguintes instrumentos financeiros deverão ser mensurados ao custo menos perdas por imparidade:

- Instrumentos tais como clientes, fornecedores, contas a receber e a pagar, empréstimos bancários;
- Contratos para conceder ou contrair empréstimos.

Os instrumentos financeiros negociados em mercado líquido e regulamentado devem ser mensurados ao justo valor, reconhecendo-se as variações deste por contrapartida de resultados do período. Os custos de transação só podem ser incluídos na mensuração inicial do ativo financeiro ou passivo financeiro desde que este esteja mensurado ao custo menos perdas por imparidade.

A cada data de relato a entidade deve avaliar todos os ativos financeiros que não estejam mensurados ao justo valor por contrapartida de resultados. Se existir uma evidência objetiva de imparidade deve ser reconhecida, na DR, uma perda por imparidade.

No que concerne a divulgações, vigoram as constantes do Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009, definindo a Portaria n.º 105/2011 que os 15.6 e 15.7 não são aplicáveis a estas entidades²³.

Também no que respeita a esta matéria se verifica que, embora em consonância com o estipulado na NCRF 27 – Instrumentos financeiros, a NCRF-ESNL é bastante mais simples do que a referida NCRF.

BENEFÍCIOS DOS EMPREGADOS

O ponto 18 da NCRF-ESNL aplica-se aos benefícios dos empregados. Neste âmbito dispõe o §18.1 que uma entidade deve reconhecer:

- a. Um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a pagar no futuro; e
- b. Um gasto quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca desses benefícios.

A NCRF-ESNL regula neste ponto os seguintes benefícios dos empregados:

- a. Benefícios a curto prazo, tais como salários, ordenados e contribuições para a segurança social, licença anual paga e licença por doença paga, e benefícios não monetários – cuidados médicos, alojamento, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) relativos aos empregados correntes; e
- b. Benefícios de cessação de emprego.

Relativamente a esta matéria, o tratamento contabilístico é semelhante quer ao disposto no anterior normativo, como ao disposto na NCRF 28 – Benefícios de empregados.

No que concerne a divulgações, vigoram as constantes do Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009, definindo a Portaria n.º 105/2011 duas divulgações adicionais relativas ao número de órgãos diretivos e alterações ocorridas no período de relato, bem como às remunerações dos órgãos diretivos.

3. Auditoria nas Entidades do Setor Não Lucrativo - O Caso Particular da Santa Casa da Misericórdia de Coimbra

3.1 DESCRIÇÃO DA SANTA CASA DA MISERICÓRDIA DE COIMBRA

A Santa Casa da Misericórdia de Coimbra é uma ESNL que opera na região centro e dispõe das seguintes valências:

- Centro de Apoio à Terceira Idade (CATI), que se encontra dividida em:

- Apoio domiciliário;
- Lar de idosos;
- Centro de dia;
- Creche;
- Colégio para menores institucionalizados;
- Residências Universitárias;
- Gestão do Património, onde se insere toda a atividade de gestão e arrendamento dos imóveis a pessoas carenciadas.

Os seus centros de custo estão organizados tendo por referência as supracitadas valências, sendo os gastos e rendimentos administrativos gerais repartidos com base numa chave de imputação às diferentes valências.

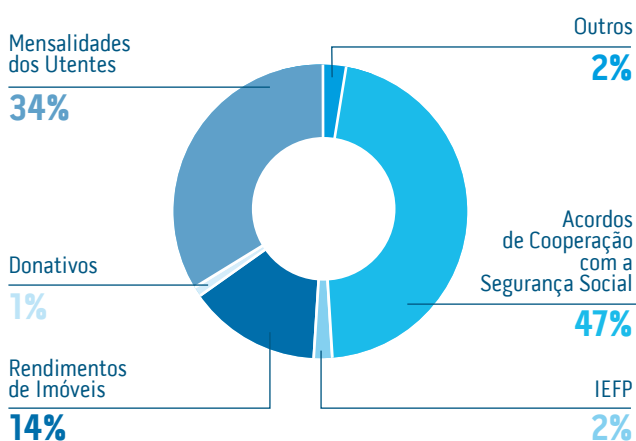
Esta entidade emprega 83 pessoas, sendo 9 relativas à parte administrativa (que engloba, além das funções administrativas gerais, as Residências Universitárias e a Gestão do Património), 43 afetas exclusivamente ao CATI, 19 ao Colégio e 12 à Creche.

Refira-se que esta entidade beneficia de programas de estágio do IEFP e ainda do Plano DOM – Desafios, Oportunidades e Mudanças.

No que concerne a outras fontes de financiamento, a Santa Casa da Misericórdia de Coimbra tem acordos de cooperação com a Segurança Social para o CATI, Colégio e Creche e, ainda através deste organismo, beneficia do Plano DOM e do Programa de Alargamento da Rede de Equipamentos Sociais (PARES). Esta entidade é ainda financiada por fundos do Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana (IHRU) para a reabilitação de alguns imóveis. Para além destes acordos e fundos, as atividades desta entidade são financiadas pelas rendas obtidas do seu vasto património predial e por doações de benfeitores vários, do Banco Alimentar contra a Fome e das mensalidades cobradas aos utentes do CATI e da Creche, com base no seu rendimento.

No gráfico 2 abaixo pode ver-se, de forma resumida, quais as principais fontes de financiamento da Santa Casa da Misericórdia de Coimbra.

Gráfico 2 - FONTES DE FINANCIAMENTO DA SANTA CASA DA MISERICÓRDIA DE COIMBRA



Esta entidade relata a 31.12, tendo até 2011 aplicado o PCIPSS e estando, a partir de 01.01.2012, obrigada a relatar de acordo com o SNC-ESNL.

Para além das DF obrigatórias pelo normativo vigente (PCIPSS até 2011 e SNC-ESNL a partir de 2012), a Santa Casa da Misericórdia de Coimbra está ainda obrigada, dentro dos acordos de cooperação que tem com a Segurança Social²⁴, a prestar informação por atividades, apresentando assim DR por valências.

3.2 ESPECIFICIDADES, DIFICULDADES E SOLUÇÕES DO TRABALHO DE AUDITORIA NA SANTA CASA DA MISERICÓRDIA DE COIMBRA

Planeamento da Auditoria

CONHECIMENTO DO NEGÓCIO E DEFINIÇÃO DA MATERIALIDADE PLANEADA

O conhecimento do negócio e a compreensão do negócio da entidade permitem que os auditores determinem riscos e identifiquem problemas, planeiem e realizem a auditoria de forma eficaz e eficiente, avaliem as provas de auditoria e proporcionem um melhor serviço aos diversos utentes da informação financeira.

A este respeito, a ISA 315 apresenta no seu apêndice 1 vários assuntos que devem ser considerados pelo auditor aquando do conhecimento do negócio e que vão desde questões relacionadas com o setor de atividade, às fontes de financiamento e à mensuração e revisão do desempenho financeiro da entidade, entre outros.

Do acima exposto se depreende que o conhecimento da entidade e do seu negócio, afeta de forma significativa toda a condução da auditoria, desde o seu planeamento, realização do trabalho de campo e mesmo forma de comunicação.

Esta influência manifesta-se desde logo na questão da definição da materialidade.

De acordo com a EC do SNC, em consonância com o disposto no *Framework* do IASB e na IAS 1, "a informação é material se a sua omissão ou distorção influenciarem as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas DF. A materialidade depende da dimensão do elemento ou do erro, ajuizado nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, não sendo uma característica qualitativa primária que a informação deva ter para ser útil."

Arens et al. (2005) referem que, para aferir o que é material ou não, o auditor tem não só de conseguir identificar muito bem quais os utentes das DF da entidade auditada, mas também as decisões que estes pretendem tomar a partir da informação divulgada nessas DF.

No caso concreto da Santa Casa da Misericórdia de Coimbra, no momento de definir a materialidade, há que ter em conta que para além dos fornecedores, trabalhadores, clientes (utentes), benfeitores, existe um dos principais interessados nesta informação (financiador), com necessidades particulares – a Segurança Social – e ainda que o Estado (excluindo a S. Social) tem, neste caso particular, interesse na informação maioritariamente com fins estatísticos e regulatórios já que esta entidade está, regra geral, isenta no que toca a questões tributárias.

“(...) no momento de definir a materialidade, há que ter em conta que para além dos fornecedores, trabalhadores, clientes (utentes), benfeitores, existe um dos principais interessados nesta informação (financiador), com necessidades particulares - a Segurança Social - e ainda que o Estado (excluindo a S. Social) tem, neste caso particular, interesse na informação maioritariamente com fins estatísticos e regulatórios já que esta entidade está, regra geral, isenta no que toca a questões tributárias.”

Assim, e de acordo com os indicadores normalmente utilizados para definição da materialidade planeada, (MP) houve que ponderar estas questões. Desta forma, considerámos que dada a atividade da Santa Casa da Misericórdia de Coimbra e a peculiaridade da sua estrutura patrimonial – vasto património predial – seria de definir uma MP para efeitos de balanço e uma MP para efeitos de DR.

Desta forma, e tendo em conta o acima exposto, o Ativo Líquido seria o indicador mais adequado para o cálculo da MP para efeitos de Balanço, enquanto para efeitos da DR seria o VN acrescido dos subsídios recebidos para financiamento da atividade (e que permitem que não cobrem um valor mais elevado aos utentes), bem como dos rendimentos dos imóveis, dado terem também grande importância na sua estrutura de financiamento.

AValiação DO CONTROLO INTERNO E IDENTIFICAÇÃO DOS RISCOS DE DISTORÇÃO MATERIAL

Um dos problemas com que nos deparamos no início do trabalho de auditoria nesta entidade foi o facto de os seus controlos internos

não estarem muito vocacionados para a parte financeira e prevenção / deteção de fraude.

A título de exemplo, verificámos, aquando da análise dos controlos aplicacionais do ciclo de prestações de serviços da Santa Casa da Misericórdia de Coimbra, que o sistema, no momento da emissão do recibo, permite que a data seja editável. Perante esta falha de controlo foram discutidos os procedimentos de auditoria adequados a estas circunstâncias.

De acordo com a DRA 410, aprofundámos o conhecimento acerca deste ponto fraco no controlo que foi, também de acordo com esta DRA, reportado aos órgãos adequados, mencionando que esta limitação apresenta o risco de serem emitidos recibos com datas anteriores e falhar a correta especialização de rendimentos e gastos – a entidade não emite faturas, mas apenas recibos -, além do possível risco de fraude agravado pelo facto da praticamente inexistência de segregação de funções nesta área.



Foi recomendado que, na impossibilidade da limitação do acesso editável ao campo da data no momento da emissão do recibo, sejam monitorizadas, *a posteriori*, as falhas na sequencialidade dos mesmos e que haja o cuidado de emitir e guardar em carteira todos os recibos relativos ao período em causa²⁵.

Na identificação dos riscos de distorção material surgiu-nos, para além dos riscos de controlo associados ao referido anteriormente, como área de destaque com risco inerente elevado, as Propriedades de Investimento (no anterior normativo inseridas em Investimentos Financeiros).

De facto, esta entidade tem um vasto património predial – representa cerca de 77% do seu ativo – que foi obtido por doações.

Quando iniciámos o trabalho de auditoria nesta entidade não existia qualquer decomposição desta rubrica. Sabíamos apenas que existiam cerca de 5.000.000€ em imóveis e tínhamos a lista e cadernetas prediais dos mesmos, mas não sabíamos o valor contabilístico de cada um. Sempre que existia uma alienação, o imóvel era retirado da contabilidade pelo seu VPT, não se sabendo contudo a que valor teria inicialmente sido registado. Perante esta situação que considerámos gravíssima, a entidade procedeu, logo no primeiro ano em que ficou sujeita, por iniciativa própria, a auditoria, a um rigoroso levantamento histórico do valor contabilístico do seu património predial – o que originou diversas correções a imóveis que haviam sido desconhecidos anteriormente por valores errados.

Hoje em dia, e apesar de termos já a dita decomposição do património predial pelo seu valor contabilístico, o qual pese embora o esforço desenvolvido, em muitos casos não corresponde minimamente ao valor de mercado, esta continua a ser uma área de risco pois o

rigor da norma contabilística é aqui questionado pela sua aplicabilidade prática.

Trata-se de uma ESNL, que para atingir os seus fins sociais com os fundos disponíveis é obrigada a gerir um apertado orçamento.

É visível, pelos valores de venda sempre que estas ocorrem, que parte deste património se encontrará, provavelmente, subavaliado. Contudo, tal facto é difícil de determinar com precisão pois é um custo incomportável para a entidade avaliar todos os seus imóveis, além de que alguns são bastante velhos e carecem de obras profundas para poderem ser utilizados.

Do acima exposto decorre que, na maioria das situações em que há uma venda, o património será, inevitavelmente, corrigido por via de uma excessiva mais-valia no ano da venda, o que poderá tornar-se enganador olhando para o RL do ano. Em nossa opinião, esta situação é minorada pelo facto de para os principais utentes da informação financeira a DF mais relevante ser a DR por valências / respostas sociais, onde é possível expurgar este efeito (vem imputado à Gestão do Património), aliado ao facto de o Anexo, bem como o nosso relatório de auditoria, conterem uma descrição da forma como foi gerada a dita mais-valia. Considerando a impossibilidade de custo de revalorização de todos os imóveis, decorrente do facto de esta entidade ser obrigada a gerir um apertado orçamento para a prossecução dos seus fins sociais, como anteriormente referido, e tendo em conta as necessidades informativas dos utentes das suas DF consideramos ser esta divulgação uma solução razoável para a supressão das referidas necessidades informativas.

Outro risco de distorção material a ter em consideração relaciona-se com o facto de nesta entidade (e provavelmente em muitas ESNL)



“Outro risco de distorção material a ter em consideração relaciona-se com o facto de nesta entidade (e provavelmente em muitas ESNL) existirem documentos justificativos de despesas que não estão sujeitos aos mesmos formalismos fiscais que as entidades com finalidade lucrativa.”

existirem documentos justificativos de despesas que não estão sujeitos aos mesmos formalismos fiscais que as entidades com finalidade lucrativa. A título de exemplo refira-se as mesadas dadas aos menores do colégio, cujo documento justificativo é apenas um documento interno autorizado pelo Provedor ou Vice-Provedor. Este é um facto inerente à atividade e caráter destas instituições e que pode ser substancialmente reduzido com uma preocupação acrescida de conhecimento do funcionamento da entidade, de forma a aferir a razoabilidade do que nos é apresentado.

EXECUÇÃO DO TRABALHO DE CAMPO

Depois de elaborado o programa de trabalho tendo em atenção as especificidades inerentes a esta entidade. A execução do trabalho de campo, de acordo com o programa de auditoria definido e cuidados acrescidos anteriormente, não apresenta especificidades relevantes.

ANÁLISE DO RELATO FINANCEIRO

Na fase de análise final do processo de relato financeiro da Santa Casa da Misericórdia de Coimbra, a grande especificidade prende-se com a DR por valências / respostas sociais.

A DR por Valências é uma demonstração financeira que tendo por base a DR, faz a sua desagregação pelas várias valências, atribuindo a cada uma delas um valor determinado de gastos e de rendimentos.

Esta DF faz parte dos mapas finais, tendo a sua estrutura sido determinada no Decreto-Lei n.º 78/89 de 3 de março. O mapa terá tantas colunas quantas as valências da Instituição e uma coluna adicional para o total, sendo o seu objetivo especificar os rendimentos e os gastos operacionais, por cada valência ficando os restantes rendimentos e gastos não considerados, mencionados pelos valores totais por forma a não influenciar o resultado de cada valência, obtendo-se assim um valor idêntico ao resultado líquido apurado na Demonstração dos Resultados por Naturezas.

Como referido anteriormente, esta é uma das DF mais relevantes para os principais utentes da informação financeira desta entidade.

Assim, e tendo em conta esta situação, uma parte do nosso trabalho é dedicada a analisar a correta imputação dos gastos e rendimentos a cada valência – nomeadamente os que têm que ser repartidos através de chaves de imputação e a aferir a adequidade da preparação das diversas DR por valências cruzando a sua informação com o trabalho de auditoria nas diferentes áreas e com as restantes DF.

Como refere Canha (2010), a grande questão que se coloca na execução da DRV é identificar uma base de imputação para os rendimentos e gastos comuns, que seja proporcional à variação desse rendimento/gasto e que permita reparti-lo de uma forma o mais real possível.

Relativamente a esta questão refira-se que inicialmente estava a ser feita uma DR para a Administração em lugar de imputarem os gastos e rendimentos desta às diversas valências / respostas sociais. Não concordando com esta situação foi realizado um esforço para em conjunto com a entidade encontrar critérios adequados e aplicáveis consistentemente e que permitissem imputar todos os gastos administrativos às diversas valências dado não fazer sentido a existência de uma DR autónoma para estes gastos.

Atualmente a situação é já a descrita em 3.1, estando os centros de custo organizados tendo por referência as valências, e sendo os gastos e rendimentos administrativos gerais (centro de custo administração) repartidos com base numa chave de imputação às diferentes valências, o que consideramos dar uma imagem mais verdadeira e apropriada do desempenho da entidade na prossecução dos seus objetivos.

Conclusão

O presente artigo visou uma abordagem teórica ao tema da normalização contabilística das ESNL, complementado com uma abordagem prática relativa ao trabalho de auditoria numa ESNL.

Pela análise de dados relativos ao volume de emprego criado pelas ESNL, concluiu-se que o chamado *Terceiro Sector* tem um peso considerável na nossa economia não só pelos fins que prossegue, mas também pelo que representa em termos de criação de emprego e contribuição para o PIB.

Verificou-se que o papel fundamental destas entidades na nossa sociedade, aliado às especificidades a elas inerentes justificou a criação de um regime de normalização contabilística adaptado às particularidades das ESNL.

“Como principal ponto de divergência apontamos a noção de justo valor. Enquanto a base do SNC se encontra no justo valor, o SNC-ESNL fica bastante mais próximo do normativo anterior do que do SNC neste aspeto, tendo como base o custo histórico e apenas permitindo em casos excecionais a aplicação do modelo de revalorização tendo em conta o justo valor.”

Analisou-se o âmbito de aplicação do SNC-ESNL e quais os seus instrumentos, debatendo-se depois os pontos principais deste regime e efetuando sempre que relevante, uma ligação ao preceituado quer no SNC que no PCIPSS. Concluiu-se desta análise que o regime de normalização contabilística para as ESNL, embora enquadrado no espírito do SNC, se apresenta bastante mais simplificado à semelhança do que acontece para as PE. Verificou-se também que algumas situações não especificamente reguladas no normativo anterior são agora referidas no SNC-ESNL.

Como principal ponto de divergência apontamos a noção de justo valor. Enquanto a base do SNC se encontra no justo valor, o SNC-ESNL fica bastante mais próximo do normativo anterior do que do SNC neste aspeto, tendo como base o custo histórico e apenas permitindo em casos excecionais a aplicação do modelo de revalorização tendo em conta o justo valor.

Finalmente considerámos relevante dar uma abordagem prática baseada no trabalho de auditoria a uma ESNL. Para a Santa Casa da Misericórdia de Coimbra foi então explicado, por fase do trabalho

de auditoria, quais as especificidades, problemas e soluções encontrados.

Finalmente, gostaríamos ainda de referir que uma das dificuldades sentidas, tanto no corrente do trabalho de auditoria a esta entidade, como agora na elaboração deste artigo, foi a falta de literatura ou normativos de auditoria aplicáveis especificamente às ESNL. Consideramos que as suas especificidades a nível contabilístico e de gestão acabam muitas vezes por se traduzir em especificidades do trabalho de auditoria. Se bem que as DRA e as ISA nos levam a adaptar o programa de auditoria, de acordo com o nelas estipulado e com o julgamento profissional, ao caso concreto de cada entidade, consideramos que seria útil dispor de um *guideline* sobre riscos de distorção material, problemas de auditoria e possíveis abordagens para o caso específico das ESNL, à semelhança do que acontece para determinadas atividades como a atividade bancária ou seguradora. ■■■

LISTA DE ABREVIATURAS

AFT - Ativos Fixos Tangíveis
BADF - Bases para Apresentação de Demonstrações Financeiras
CATI - Centro de Apoio à Terceira Idade
CC - Código de Contas
CSC - Código das Sociedades Comerciais
DF - Demonstrações Financeiras
DFC - Demonstração dos Fluxos de Caixa
DL - Decreto - Lei
DOM - Desafios, Oportunidades e Mudanças
DR - Demonstração dos Resultados
DRA - Diretriz de Revisão/Auditoria
DRV - Demonstração dos Resultados por Valência
EC - Estrutura Conceptual
ESNL - Entidades do Setor Não Lucrativo
FIFO - First In First Out
IAS - International Accounting Standards
IASB - International Accounting Standards Board
IEFP - Instituto do Emprego e Formação Profissional
IFRIC - International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS - International Financial Reporting Standards
IHRU - Instituto da Habitação e Reabilitação Urbana
INE - Instituto Nacional de Estatística
IPSS - Instituição Particular de Solidariedade Social
ISA - International Standard on Auditing
LIFO - Last In First Out
MDF - Modelo de Demonstrações Financeiras
NCRF - Norma Contabilística e de Relato Financeiro
NCRF-ESNL - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo
NCRF-PE - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
NI - Normas Interpretativas
PARES - Programa de Alargamento da Rede de Equipamentos Sociais
PCAM - Plano de Contas das Associações Mutualistas
PCIPSS - Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social
PIB - Produto Interno Bruto
POCFDAAC - Plano Oficial de Contas para Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes
RL - Resultado Líquido
SIC - Standing Interpretations Committee
SNC - Sistema de Normalização Contabilística
SNC-ESNL - Sistema de Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo
UE - União Europeia
VPT - Valor Patrimonial Tributário

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA CITADA

ARENS, Alvin; et al. – Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach (11.ª edição). New Jersey: Pearson Prentice Hall. 2005.
 Aviso n.º 15655/2009 – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
 Aviso n.º 6726-B/2011 – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor Não Lucrativo
 CANHA, Helena Maria Taveira – A Informação Financeira nas IPSS: O Caso Particular da Demonstração de Resultados por Valências. Aveiro: Departamento de Economia, Gestão e Engenharia Industrial. 2010. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria.
 D.L. n.º 78/89 – Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social
 D.L. n.º 158/2009 – Sistema de Normalização Contabilística
 D.L. n.º 36-A/2011 – Normalização Contabilística para Microentidades e Regime de Normalização Contabilística para Entidades do Setor Não Lucrativo
 DRA 410 – Controlo Interno
 IAS 1 - Apresentação de Demonstrações Financeiras
 ISA 315 – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente
 JACOB, Luís – A História das IPSS. Lisboa: ISCTE. 2001. Dissertação de Mestrado.
 Portaria n.º 105/2011 – Modelos de Demonstrações Financeiras aplicáveis às Entidades do Setor Não Lucrativo
 Portaria n.º 986/2009 – Modelos de Demonstrações Financeiras
 SALAMON, Lester; et al. - Portugal's Nonprofit Sector in Comparative Context. Johns Hopkins Center for Civil Society Studies. 2012.
 Bibliografia apenas Consultada
 ANTÃO, Avelino Azevedo; et al. – Regime da Normalização Contabilística para Entidades do Setor Não Lucrativo. CNIS. 2011
 PAULA, Cleberston; et al. – Mensuração do Retorno Social de Organizações sem Fins Lucrativos por meio do SROI – Social Return on Investment. Contabilidade Vista & Revista. 2009
 GERALDES, Carla; et al. – Novo Normativo Contabilístico para as Entidades do Setor Não Lucrativo – Casos Práticos. Impulso Positivo. 2012

¹ Sempre que ultrapassados os limites constantes do art.º 262º do CSC.

² Considera -se que as omissões ou declarações incorretas de itens são materiais se puderem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou erro, ajuizados nas circunstâncias que os ro-

deiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o fator determinante.

³ Um item que não seja suficientemente material para justificar a sua apresentação separada na face dessas demonstrações pode porém ser suficientemente material para que seja apresentado separadamente nas notas do anexo.

⁴ A mensuração de ativos líquidos de deduções de valorização, por exemplo, deduções de obsolescência nos inventários e deduções de dívidas duvidosas nas contas a receber, não é compensação.

⁵ As verbas a incluir anualmente nesta conta resultam de estudos atuariais.

⁶ Note-se o referido anteriormente neste artigo acerca da supressão de lacunas da NCRF-ESNL.

⁷ Divulgações constantes no Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009, para a qual remete a Portaria n.º 105/2011 que define os Modelos de DF aplicáveis às ESNL.

⁸ Como veremos adiante, a não ser na situação em que por via de uma opção estas entidades fiquem obrigadas a adotar a NCRF 25 integralmente, as ESNL não estão, de acordo com a NCRF-ESNL sujeitas a impostos diferidos.

⁹ Divulgações constantes no Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009, para a qual remete a Portaria n.º 105/2011 que define os Modelos de DF aplicáveis às ESNL.

¹⁰ Tal como na NCRF 6 não é permitido o reconhecimento de ativos intangíveis gerados internamente, a não ser na fase de desenvolvimento e mediante demonstração de algumas condições definidas no §8.7.

¹¹ Um ativo intangível tem uma vida útil indefinida quando, com base numa análise de todos os fatores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o ativo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade.

¹² Divulgações constantes no Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009, para a qual remete a Portaria n.º 105/2011 que define os Modelos de DF aplicáveis às ESNL.

¹³ Ativos intangíveis de carácter ambiental.

¹⁴ Divulgações constantes no Anexo 10 da Portaria n.º 986/2009, para a qual remete a Portaria n.º 105/2011 que define os Modelos de DF aplicáveis às ESNL.

¹⁵ Divulgações a efetuar pelos locadores.

¹⁶ Considera-se que um ativo se qualifica quando leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda.

¹⁷ Esta taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos de empréstimos obtidos aplicável aos empréstimos que estejam em circulação no período, que não sejam empréstimos contraídos especificamente com o fim de obter um ativo que se qualifica. Note-se que a quantia dos custos de empréstimos obtidos capitalizados durante um período não deve exceder a quantia dos custos de empréstimos obtidos incorridos durante o período.

¹⁸ Uma provisão é um passivo de tempestividade ou quantia incerta.

¹⁹ Um passivo contingente é uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade.

²⁰ Um ativo contingente é um possível ativo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade.

²¹ Nos casos em que não possa ser efetuada uma estimativa fiável, estaremos perante um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como um passivo contingente.

²² Note-se que, caso a entidade opte, para os AFT, pelo modelo de revalorização, será obrigada à aplicação integral da NCRF 25.

²³ Trata-se de divulgações inerentes a SA e a aumentos de capital.

²⁴ Um dos principais utentes da informação financeira desta entidade.

²⁵ Não obstante, foi necessário reavaliar o risco de auditoria, analisando a forma como esta falha detetada alteraria a natureza, extensão e profundidade dos testes a realizar. Foi acrescentado ao programa da auditoria inicialmente elaborado a realização de um teste substantivo que consistiu em verificar os saltos existentes na numeração dos recibos e analisar a causa dessa situação. Verificámos também o esforço feito pela entidade para a supressão destas situações e apurámos a correta especialização dos rendimentos.





O TRATAMENTO CONTABILÍSTICO DOS CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

- EXPLANAÇÃO PRÁTICA





Introdução

FUNDAMENTAÇÃO TEMÁTICA

É de aceitação generalizada que o setor da construção tem vindo a revelar-se preponderante para a economia da maior parte dos países que lideram os mercados globais.

O setor da construção tende a refletir o comportamento das diversas variáveis económicas, nomeadamente a evolução dos índices de preços, das taxas de juro e dos índices de confiança dos consumidores. A construção interage com outras atividades, constituindo uma referência nas análises de conjuntura e no planeamento estratégico do investimento público.

Por sua vez, o comportamento dos indicadores de crescimento económico e dos próprios mercados financeiros reflete o contributo agregado das empresas que é providenciado, em última análise, pelo output dos seus sistemas contabilísticos.

Por outro lado, a internacionalização das empresas despoletou a necessidade de uma informação financeira obtida de um referencial comum de princípios e regras. O processo de globalização da economia mundial, para o qual também contribuiu o forte progresso das tecnologias da informação, ao proporcionar o aceleração das transações e dos fluxos de capitais, veio incontornavelmente expor a emergência de uma "linguagem contabilística" passível de compreensão global.

É nesta perspetiva que o normativo contabilístico assume, mais uma vez, o seu papel de harmonização e de orientação no tratamento das operações realizadas, neste caso, pelas empresas que operam no setor da construção.

Adicionalmente, o setor da construção e promoção imobiliária denota uma particular exposição ao risco. Para além da necessidade de preenchimento de uma diversidade de requisitos legais, este ramo de atividade encontra-se exposto a um conjunto de fatores que potenciam o risco global do negócio:

- A complexidade da atividade (existência de uma cadeia de processos cuja gestão e controlo condicionam a eficácia/eficiência organizacional¹);
- A dependência da conjuntura económica;
- A forte concorrência (margens praticadas sucessivamente menores);
- A morosidade do processo produtivo (prazos de construção tendencialmente demorados, ultrapassando um ano de produção);
- O elevado dispêndio de recursos (materiais, humanos e financeiros); e
- A diversidade de contingências (cumprimento de prazos, sinistros, litígios, ...).

O posicionamento das empresas de construção perante estes riscos terá necessariamente de prever um sistema contabilístico que permita disponibilizar informação de qualidade para a Gestão, nomeadamente informação sobre o grau de concretização de objetivos definidos para um determinado projeto de construção. Cada vez mais as empresas deparam-se com um estreitamento das suas margens de erro, sujeitando-se a contingências que desafiam constantemente a sua capacidade de resposta. Assim, as empresas têm de se ajustar a uma realidade em quase permanente mutação, sob pena de perderem a sua competitividade e de serem eliminadas pela concorrência.

Nesta perspetiva, o relato financeiro terá de ser percecionado para além do seu cariz formal, como um expediente para requisitos de entidades reguladoras, devendo também ser assimilado como uma ferramenta da Gestão destinada a proporcionar informação cujas características qualitativas a tornem pró-ativa na avaliação da performance empresarial.

Pelo exposto, optou-se pela apresentação de um trabalho sobre os aspetos práticos deste tema, criando cenários ilustrativos da aplicação de normas e retirando as devidas ilações.

OBJETO E PLANO DA EXPOSIÇÃO

O presente trabalho pretende encetar uma abordagem da evolução do normativo contabilístico nacional sobre os contratos de construção centrada nos aspetos práticos decorrentes da aplicação da norma agora em vigor – a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 19 – e suas implicações em sede de imposto sobre o rendimento.

Tal como sucede noutras matérias contabilísticas, importa analisar em que medida o modelo contabilístico releva para efeitos de tributação do rendimento pelo que a abordagem do tema será necessariamente coadjuvada pela análise do correspondente normativo fiscal.

“(...) o relato financeiro terá de ser percecionado para além do seu cariz formal, como um expediente para requisitos de entidades reguladoras, devendo também ser assimilado como uma ferramenta da Gestão(...)”

O postulado contabilístico sobre os contratos de construção regista a seguinte evolução histórica:

- Plano Oficial de Contabilidade (POC), ponto 5.3.17, 1989;
- Diretriz Contabilística n.º 3/91, de 19 de dezembro – Tratamento contabilístico dos contratos de construção, 1991;
- International Accounting Standard (IAS) 11 – Construction Contracts, International Accounting Standards Board (IASB), 1993²;
- Norma Contabilística e de Relato Financeiro 19 – Contratos de Construção, 2009.

O POC não era incisivo quanto à concretização do preconizado para a valorimetria das atividades de caráter plurianual implícita nos contratos de construção, limitando-se a estabelecer como critério valorimétrico, genericamente, o método da percentagem de acabamento ou, em alternativa, a manutenção dos custos dos trabalhos em curso até ao acabamento. Em resposta à insuficiência do POC, a Comissão de Normalização Contabilística emitiu a Diretriz Contabilística n.º 3 (DC n.º 3) que, para além de uma delimitação do seu âmbito e critérios de reconhecimento de resultados para os contratos de construção, continha exemplos ilustrativos da sua aplicação prática que permanecem válidos no normativo atualmente em vigor.

A nível internacional, o IASB, como organismo normalizador de referência mundial, veio consagrar o esquema conceptual subjacente ao tratamento contabilístico dos contratos de construção na sua norma IAS 11 (revista em 1993), e cujo conteúdo se encontra embutido no modelo contabilístico nacional que sucedeu ao POC – o Sistema de Normalização Contabilística – mais concretamente, na Norma Contabilística e de Relato Financeiro 19. De facto, a NCRF 19 traduz, em toda a sua essência, a “linguagem” contabilística internacional que já versava sobre a construção por entidades contratadas.

Paralelamente, os contratos de construção têm vindo a ser objeto de regulação tributária, operada através da seguinte legislação:

- Circular n.º 5/90, Direção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças;
- Artigo 19.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC, republicado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho);
- Circular n.º 8/2010, Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, 2010.

O regime fiscal aplicável aos contratos de construção, em vigor até 2009, encontrava-se retratado na Circular n.º 5/90. Esta norma continha várias regras que afastavam o regime fiscal das obras de caráter plurianual do respetivo regime contabilístico, com destaque para uma aplicação díspar do método da percentagem de acabamento que preconizava, como se poderá constatar. Simultaneamente à entrada em vigor do novo referencial contabilístico – o Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho – o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas sofreu um conjunto significativo de alterações, visando a sua adaptação ao SNC e a aproximação entre a contabilidade e a fiscalidade, operadas através do Decreto-Lei n.º 159/2009. Somente com a transição para o Sistema de Normalização Contabilística é que se verificou uma assimilação do modelo

contabilístico sobre os contratos de construção, ainda que esbatida pela divergência no tratamento de perdas esperadas, por representarem gastos ainda não suportados. A Circular n.º 8/2010 de julho de 2010, que clarifica alguns aspetos do novo regime fiscal dos contratos de construção, dispõe neste sentido: “*mantém-se a não dedutibilidade do gasto associado a perdas esperadas previsto nos normativos contabilísticos*”.

Se as perdas apenas forem aceites fiscalmente quando já suportadas pela entidade, o resultado contabilístico irá diferir temporariamente do respetivo resultado fiscal, diferença esta que importa para o reconhecimento de impostos diferidos.

É esta a ordem de ideias que consubstancia o plano desta exposição: partindo do referencial contabilístico aplicável, confronta-se com o respetivo regime fiscal instituído, direcionando a abordagem para a concretização prática da matéria e análise de diferenças. Com esta metodologia espera-se evidenciar a problemática do tema, a reverter nas conclusões.

Evolução do Referencial Contabilístico

Com o DL n.º 35/2005, de 17 de fevereiro, resultou, para além da transposição da Diretiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, a opção nacional relativamente às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS), do International Accounting Standards Board (IASB), de acordo com as hipóteses previstas no Regulamento (CE) n.º 1606/2002. O novo modelo da Comissão de Normalização Contabilística – Sistema de Normalização Contabilística – veio concretizar a adesão ao modelo normativo do IASB (adotado na União Europeia), garantindo a compatibilidade com as diretivas contabilísticas comunitárias mas sem descurar as menores exigências de relato financeiro de um expressivo número de entidades do tecido empresarial português.

Para o presente estudo interessa conhecer os conceitos e o tratamento contabilístico para os contratos de construção preconizado pela Norma Contabilística e de Relato Financeiro 19 e a sua comparação com o normativo nacional, anteriormente em vigor, que tratava o mesmo tema – a Diretriz Contabilística n.º 3/91, de 19 de dezembro (DC n.º 3). Esta abordagem deverá permitir expor o alcance das mudanças operadas no normativo contabilístico.

A DIRETRIZ CONTABILÍSTICA (DC) N.º 3

O Plano Oficial de Contabilidade (POC) revelara-se pouco incisivo na explanação do critério de valorimetria para os produtos e trabalhos em curso previsto no ponto 5.3.17: “*Nas atividades de caráter plurianual, designadamente construção de edifícios, estradas, barragens, pontes e navios, os produtos e trabalhos em curso podem ser valorizados, no fim do exercício, pelo método da percentagem de acabamento ou, alternativamente, mediante a manutenção dos respetivos custos até ao acabamento*”. Em 1991, a Comissão de Normalização Contabilística emitiu a Diretriz Contabilística n.º 3 (DC n.º 3) com o propósito de clarificar os critérios de reconhecimento de resultados para as obras de caráter plurianual adjudicadas a entidades contratadas, apelidando então esta matéria de contratos de construção.



Pressupostos de aplicação

A DC n.º 3 determinava o seu campo de aplicação baseando-se na natureza do ativo a construir – obra ou conjunto de obras que constituíssem um projeto único – e no prazo da sua produção – prazo que abrange mais do que um período contabilístico.

À semelhança da atual NCRF 19, a DC n.º 3 também previa contratos com um preço previamente estabelecido (suscetível de revisão) ou com um preço obtido a partir dos custos suportados, acrescidos de uma percentagem ou de quantias fixas.

Métodos de determinação de resultados

A DC n.º 3 previa dois métodos de determinação dos resultados dos contratos de construção: o método de percentagem de acabamento e o método de contrato completado.

No método de contrato completado o resultado da obra só era reconhecido quando esta estivesse concluída ou substancialmente concluída. De acordo com a Diretriz este método deveria ser o utilizado caso não se dispusesse de estimativas fiáveis, daí resultando, contudo, uma derrogação do princípio do acréscimo:

- Os proveitos apenas eram reconhecidos quando a obra contratada estivesse concluída ou substancialmente concluída, sendo deduzidos dos respetivos custos acumulados;
- A evolução do contrato tinha impacto nos inventários que figuravam no balanço e na variação da produção constante da demonstração dos resultados. Até ao término do contrato, os

custos acumulados eram refletidos nos trabalhos em curso (inventários) e na variação da produção (demonstração dos resultados).

No método da percentagem de acabamento era o grau de acabamento de uma obra em execução que determinava a cadência do reconhecimento dos resultados, através do balanceamento dos proveitos respetivos com os custos incorridos inerentes. O grau de acabamento era obtido a partir da relação entre os custos incorridos até à data de apuramento de resultados e a soma desses custos com os custos estimados para completar a obra.

Ainda nos termos da Diretriz:

- O método da percentagem de acabamento não deve ser aplicado se não houver possibilidade de estabelecer estimativas fiáveis;
- Se a obra não estiver concluída, os custos que faltarem para a sua conclusão devem ser estimados e considerados como acréscimos de custos;
- Devem constituir-se provisões para as perdas previsíveis decorrentes da realização do contrato, no termo de cada período contabilístico, independentemente do método adotado;
- Deverão ainda estabelecer-se provisões para contingências que surjam durante o período de garantia da obra.

Por último, refira-se que a DC n.º 3, em consonância com os critérios de valorimetria consagrados no POC, não previa a possibilidade de



imputação de encargos financeiros, logo eram excluídos dos custos atribuíveis aos contratos de construção.

Aplicação do método da percentagem de acabamento

Em termos de aplicação prática, a DC n.º 3 partilha com NCRF 19 a seguinte matriz de cálculos inerente ao reconhecimento de resultados e ativos/passivos:

- Cálculo da percentagem (acumulada) de faturação;
- Cálculo da percentagem de acabamento;
- Cálculo de acréscimos/diferimentos.

Como os exemplos contidos na DC n.º 3, ilustrativos da sua aplicação prática, permanecem válidos no normativo atualmente em vigor, remete-se a abordagem da vertente prática para a NCRF 19.

A NORMA CONTABILÍSTICA E DE RELATO FINANCEIRO (NCRF) 19

Esta norma representa, literalmente, uma tradução da Norma Internacional de Contabilidade IAS 11 - Contratos de Construção, refletindo a assimilação da "linguagem" contabilística de referência internacional implícito no Sistema de Normalização Contabilística. A NCRF 19 tem como objetivo prescrever o tratamento contabilístico dos contratos de construção, estabelecendo a seguinte sistematização: definições, combinação e segmentação de contratos de construção, rédito do contrato, custos do contrato, reconhecimento do rédito e dos gastos do contrato, reconhecimento de perdas esperadas, alterações de estimativas e, por fim, divulgações.

Enquadramento conceptual dos contratos de construção

A NCRF 19 define contrato de construção como:

"Um contrato de construção é um contrato especificamente negociado para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua conceção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final".

Para efeitos da norma, os contratos de construção abrangem:

- Contratos de prestação de serviços diretamente relacionados com a construção do ativo;
- Contratos para a destruição ou restauração de ativos e a restauração do ambiente após a demolição de ativos.

No que diz respeito à "construção de imóveis" e para efeitos de delimitação do âmbito da NCRF 19, a Interpretação do *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) 15 – Acordos para a Construção de Imóveis vem clarificar o enquadramento dos mesmos nas IAS 11 (Contratos de Construção) e na IAS 18 (Rédito).

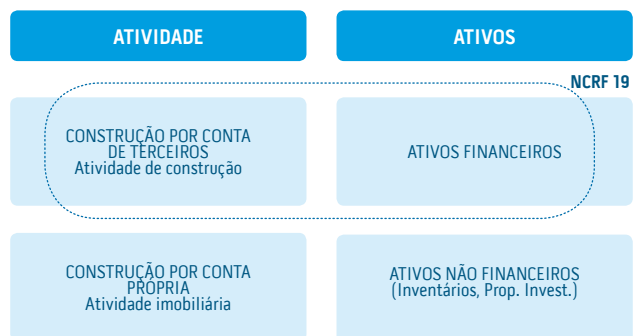
A IAS 11 aplica-se quando o acordo cumpre a definição de contrato de construção estabelecida no parágrafo 3 da IAS 11: "um contrato especificamente negociado para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos...". Um acordo para a construção de imóveis cumpre a definição de contrato de construção quando o comprador consegue especificar os principais elementos estruturais da conceção do imóvel antes do início da construção e/ou especificar as principais alterações estruturais quando a construção estiver em curso (independentemente de ele exercer ou não essa capacidade). Quando se aplicar a IAS 11, o contrato de construção também inclui quaisquer contratos ou componentes para a prestação de serviços que estejam diretamente relacionados com a construção dos imóveis em conformidade com o parágrafo 5(a) da IAS 11 e o parágrafo 4 da IAS 18.

Por contraste, um acordo para a construção de imóveis em que os compradores têm apenas capacidade limitada para influenciar a conceção dos imóveis, por exemplo, para selecionar uma conceção de entre uma seleção de opções especificada pela entidade ou para

especificar apenas pequenas variações na conceção básica, é um contrato para a venda de bens dentro do âmbito da IAS 18

Assim, a IFRIC permite a clarificação das normas a aplicar para efeitos do reconhecimento do rédito decorrente dos acordos/contratos mas também a natureza das atividades e ativos que deles emergem.

Esquemáticamente,



Fonte: Elaboração Própria

Em termos de convenção entre as partes do preço do ativo, os contratos podem ser:

De preço fixado (*fixed price contract*)

"Um contrato de preço fixado é um contrato de construção em que a entidade contratada concorda com um preço fixado ou com uma taxa fixada por unidade de output³, que nalguns casos, está sujeito a cláusulas de custos escalonados".

Ou

À percentagem (*cost plus contract*):

"Um contrato de «cost plus» é um contrato de construção em que a entidade contratada é reembolsada por custos permitidos ou de outra forma definidos mais uma percentagem destes custos ou por uma remuneração fixada".

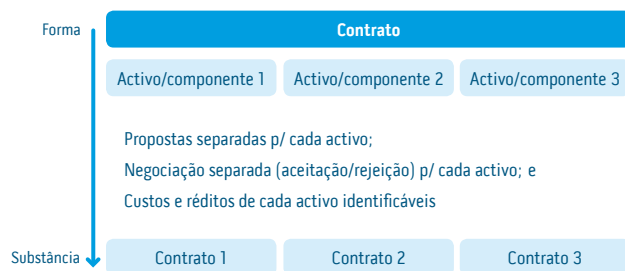
Combinação e segmentação de contratos de construção

A NCRF 19 aplica-se separadamente a cada contrato. Contudo, em determinadas situações torna-se necessário proceder ao agrupamento de contratos ou ao desdobramento de um contrato. O tratamento a adotar nestas situações é aferido pelas seguintes especificidades do contrato:

- A analogia entre contrato(s)/ativo(s): um contrato para ativos independentes ou vários contratos para um conjunto de ativos inter-relacionados (?); ativos produzidos e entregues separadamente ou ativos produzidos simultaneamente ou numa sequência contínua (?);
- A identificação dos componentes dos resultados do(s) contrato(s): custos e réditos identificáveis para cada ativo ou margem global para um conjunto de ativos (?).

Estas questões podem ser ilustradas nas seguintes figuras:

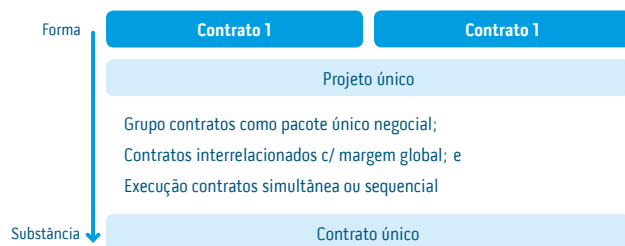
SEGMENTAÇÃO DE CONTRATOS



| EXEMPLO | Construção de 3 casas por 500000 | | |
|---------|----------------------------------|------------|------------|
| | Casa 1 | Casa 2 | Casa 3 |
| | 145000 | 160000 | 195000 |
| | Contrato 1 | Contrato 2 | Contrato 3 |

Fonte: Elaboração Própria

COMBINAÇÃO DE CONTRATOS



| EXEMPLO | Benefitórias unidade hoteleira 2.000.000 | Construção anexo p/ SPA 1.000.000 |
|---------|--|--------------------------------------|
| | Projeto único | |
| | Negociação conjunta; Rentabilidades interrelacionadas; Execução sequencial | |
| | Contrato único | |

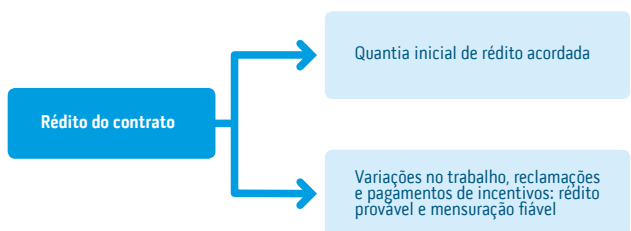
Fonte: Elaboração Própria

Estas figuras destacam um princípio contabilístico básico, que é o da substância sobre a forma, com o objetivo de melhor refletir, neste caso, a essência das operações que são negociadas e concretizadas no âmbito dos contratos de construção.

Rédito do contrato

De acordo com a NCRF 19, o rédito do contrato deverá corresponder ao justo valor da retribuição recebida ou a receber. A execução do contrato, estando envolta numa diversidade de circunstâncias de desfecho incerto, pode implicar a revisão de estimativas aquando da ocorrência de determinados acontecimentos e dissipação das incertezas associadas. Assim, a quantia do rédito do contrato, refletindo estimativas iniciais, eventualmente objeto de revisão, pode

registar variações de um período para o seguinte. As componentes do rédito do contrato são ilustradas na seguinte figura:



Fonte: Elaboração Própria

As variações, de período para período, no rédito do contrato, podem dever-se:

- A acordos sobre *variações*⁴ ou *reivindicações*⁵ sobre o contrato inicial;
- A cláusulas de custo escalonadas em contratos de preço fixado que aumentem o rédito;
- A penalidades por atrasos que diminuam o rédito;
- A variações nas unidades produzidas em contratos de preço fixado por unidade de *output*.

A consideração das *variações* e *reivindicações* no rédito depende da:

- Provável aprovação (*variações*) / aceitação (*reivindicações*) por parte do cliente;
- Fiável mensuração da quantia de rédito.

“(…) A execução do contrato, estando envolta numa diversidade de circunstâncias de desfecho incerto, pode implicar a revisão de estimativas aquando da ocorrência de determinados acontecimentos e dissipação das incertezas associadas.”

Custos do contrato

Os custos do contrato devem incluir:

- Custos diretos (do contrato),
- Custos atribuíveis à atividade do contrato em geral e imputáveis ao contrato;
- Outros custos específicos debitáveis ao cliente.

Esquemáticamente,

| Custos do contrato | | |
|--|---|---|
| Custos diretos do contrato | Custos atribuíveis à atividade do contrato e imputáveis ao mesmo | Outros custos específicos debitáveis ao cliente |
| <ul style="list-style-type: none"> - Mão de obra, incluindo supervisão; - Materiais; - Depreciação de activos fixos; - Movimentação de ativos fixos e materiais para o local do contrato; - Locação instalações e equipamentos; - Conceção e assistência técnica; - Retificação e garantia dos trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e - Reivindicações de terceiros. <p>(Nota: os custos diretos podem ser reduzidos pela venda de materiais excedentários e/ou alienação de instalações ou equipamentos no fim do contrato.)</p> | <ul style="list-style-type: none"> - Seguros; - Conceção e assistência técnica não diretamente relacionados com um contrato específico; - Gastos gerais de construção; <p>Notas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Consistência de critérios de imputação de custos e características semelhantes. - Facilidade de adoção do tratamento alternativo dos custos financeiros previsto na NCRF 10. | <ul style="list-style-type: none"> - Custos gerais administrativos e custos de desenvolvimento para os quais o reembolso esteja especificado nos termos do contrato. |

Fonte: Elaboração Própria

Por outro lado, constituem custos não atribuíveis/imputáveis:

- Custos administrativos gerais relativamente aos quais não esteja previsto no contrato o respetivo custos para vender (propostas);
- Custos de pesquisa e desenvolvimento relativamente aos quais não esteja previsto no contrato o respetivo reembolso;
- Depreciação de instalações e equipamentos ociosos/não usados.

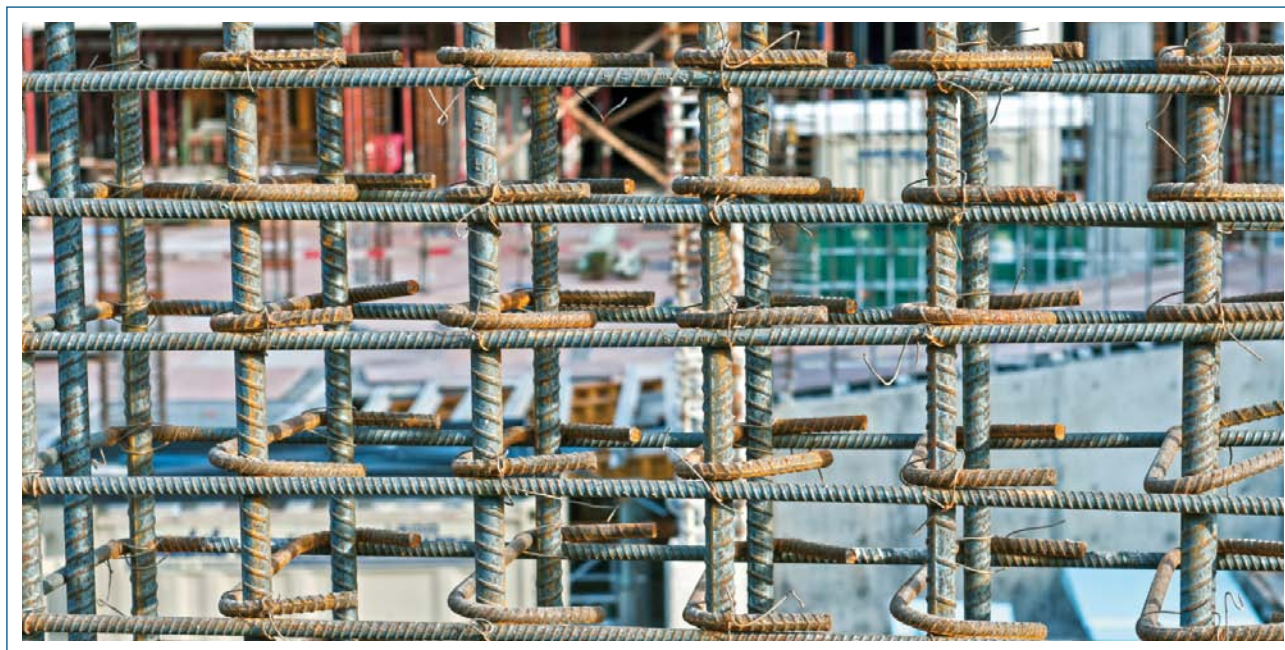
Reconhecimento do rédito e dos custos do contrato

De acordo com o parágrafo 22 da NCRF 19 “quando o desfecho de um contrato de construção puder ser fiavelmente estimado, o rédito do contrato e os custos do contrato associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos como rédito e gastos respetivamente com referência à fase de acabamento da atividade do contrato à data do balanço. Uma perda esperada no contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36”.

Nos parágrafos 23 e 24 são identificados os requisitos a preencher para uma estimativa fiável do desfecho de um contrato de preço fixado e de um contrato de “*cost plus*”:

No caso de um contrato de preço fixado, o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente estimado quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes:

- a. o rédito do contrato possa ser mensurado fiavelmente;
- b. seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a empresa;
- c. tanto os custos do contrato para o acabar como a fase de acabamento do contrato na data do balanço possam ser fiavelmente mensurados; e
- d. os custos de contrato atribuíveis ao contrato possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados de forma que os custos reais do contrato incorridos possam ser comparados com estimativas anteriores.



No caso de um contrato de "cost plus", o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente mensurado quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes:

- a. seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade; e
- b. os custos do contrato atribuíveis ao contrato, quer sejam ou não reembolsáveis, possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados.

O reconhecimento de rédito e de custos com referência à fase de acabamento pressupõe a utilização do método que mesure com fiabilidade o trabalho executado, prevendo a norma os seguintes métodos:

- Proporção dos custos incorridos até à data nos custos totais estimados do contrato – método da percentagem de acabamento;
- Levantamento técnico do trabalho executado; e
- Conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.

Aplicação do método da percentagem de acabamento

O método da percentagem de acabamento é o mais referenciado/ utilizado na mensuração do trabalho utilizado. De acordo com NCRF 19, da aplicação deste método resulta um balanceamento do rédito do contrato com os respetivos gastos contratuais incorridos ao atingir a fase de acabamento, bem como no relato de rédito, gastos e lucros que possam ser atribuíveis à proporção de trabalho concluído.

Isto significa que na determinação da fase de acabamento através do método da percentagem de acabamento apenas são considerados nos custos incorridos até à data os custos do contrato que reflitam trabalho executado, sendo de excluir:

- Custos com materiais por aplicar (exceto materiais produzidos especificamente para o contrato);
- Quantias de pagamentos efetuados em subcontratos antecipadamente a trabalhos executados de acordo com esse subcontrato.

De salientar que, de acordo com o parágrafo 27 da NCRF 19, quando a entidade contratada incorra em custos do contrato relacionados com a atividade futura de contrato e seja provável a sua recuperação deve classificar estes custos como trabalhos em curso do contrato.

Apresenta-se de seguida um breve exemplo da aplicação do método da percentagem de acabamento.

Pressupostos:

| | |
|--|--------------|
| Rédito do contrato (preço) | 600.000,00 € |
| Custo total estimado | 500.000,00 € |
| Período de execução | 2010 – 2012 |
| Custos incorridos no período findo em 2010 | 200.000,00 € |

Fonte: Elaboração própria

Com os dados acima é possível determinar a fase de acabamento com base na proporção dos custos incorridos nos custos totais estimados:

| | 2010 |
|----------------------------------|--------------|
| Percentagem de acabamento | |
| Custos incorridos acumulados | 200.000,00 € |
| Custos estimados para completar | 300.000,00 € |
| Custo total estimado | 500.000,00 € |
| Percentagem de acabamento | 40,00 % |

Fonte: Elaboração própria



Preenchendo-se os requisitos para o reconhecimento do rédito atrás apresentados e através da percentagem de acabamento é possível determinar a quantia de rédito a ser reconhecida no ano de 2010:

| | 2010 |
|---|--------------|
| Reconhecimento do rédito | |
| Rédito do contrato (preço) | 600.000,00 € |
| Percentagem de acabamento | 40,00 % |
| Rédito reconhecido acumulado | 240.000,00 € |
| Rédito reconhecido em períodos anteriores | 0,00 € |
| Rédito a reconhecer no período | 240.000,00 € |

Fonte: Elaboração própria

Encontrando-se apurados o rédito e gastos do período, pode ser calculado o resultado deste contrato a registar no período contabilístico de 2010:

| | 2010 |
|----------------------------------|--------------|
| Resultado do período | |
| Rédito reconhecido no período | 240.000,00 € |
| Gastos do período | 200.000,00 € |
| Resultado reconhecido no período | 40.000,00 € |

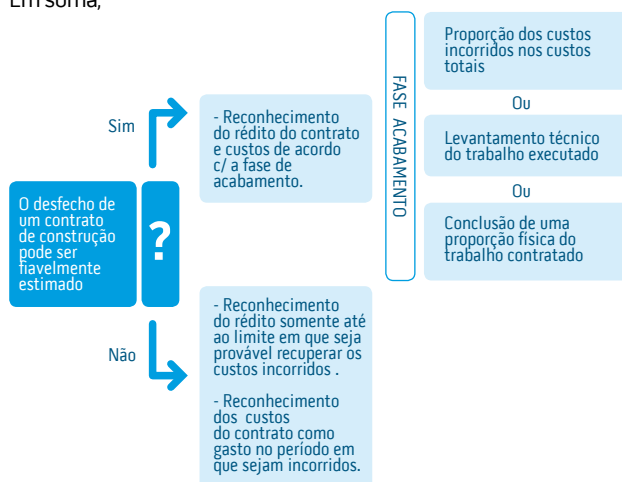
Fonte: Elaboração própria

Como se pode constatar, o resultado reconhecido corresponde à margem total esperada equivalente à percentagem de acabamento: $(600.000 - 500.000) \times 40\% = 40.000$.

Constata-se a presença constante da questão da fiabilidade, denotando-se assim uma preocupação pela observância do princípio da prudência. Nesta base, caso a estimativa do desfecho do contrato de construção não seja fiável:

- Deve ser reconhecido o rédito somente até ao limite em que seja provável recuperar os custos incorridos do contrato (método do "lucro nulo");
- Os custos do contrato devem ser reconhecidos como gasto no período em que sejam incorridos;
- Perdas esperadas num contrato de construção devem ser imediatamente reconhecidas como um gasto.

Em suma,



Fonte: Elaboração Própria

Para exemplificar o tratamento a seguir perante a eventualidade de ocorrência de perdas, apresenta-se um caso (de elaboração própria) em que, devido a deficiências no processo de orçamentação dos custos totais de um contrato de construção, se veio a constatar posteriormente uma perda emergente desse contrato:

| | 2010 | 2011 |
|------------------------------|--------------|----------------|
| Rédito do contrato (preço) | 900.000,00 € | 900.000,00 € |
| Custo total estimado | 750.000,00 € | 1.000.000,00 € |
| Custos incorridos no período | 300.000,00 € | 370.000,00 € |

| | 2010 | 2011 |
|----------------------------------|--------------|----------------|
| Percentagem de acabamento | | |
| Custos incorridos acumulados | 300.000,00 € | 670.000,00 € |
| Custos estimados para completar | 450.000,00 € | 330.000,00 € |
| Custo total estimado | 750.000,00 € | 1.000.000,00 € |
| Percentagem de acabamento | 40,00 % | 67,00 % |

| | 2010 | 2011 |
|---|--------------|--------------|
| Reconhecimento do rédito | | |
| Rédito do contrato (preço) | 900.000,00 € | 900.000,00 € |
| Percentagem de acabamento | 40,00 % | 67,00 % |
| Rédito reconhecido acumulado | 360.000,00 € | 603.000,00 € |
| Rédito reconhecido em períodos anteriores | 0,00 € | 360.000,00 € |
| Rédito a reconhecer no período | 360.000,00 € | 243.000,00 € |

| | 2010 | 2011 |
|----------------------------------|--------------|---------------|
| Resultado do período | | |
| Rédito reconhecido no período | 360.000,00 € | 243.000,00 € |
| Custos incorridos no período | 300.000,00 € | 370.000,00 € |
| Perdas esperadas | | 33.000,00 € |
| Gastos do período | 300.000,00 € | 403.000,00 € |
| Resultado reconhecido no período | 60.000,00 € | -160.000,00 € |

Fonte: Elaboração própria

De referir que o resultado apurado em 2011 reflete o seguinte:

| | | 2011 |
|--|----------------------------|---------------|
| Resultado reconhecido acumulado | 67% x (-)100.000,00 | -67.000,00 € |
| Resultado reconhecido de períodos anteriores | 40% x 250.000,00 | 60.000,00 € |
| Resultado reconhecível no período | -67.000,00-60.000,00 | -127.000,00 € |
| Perda esperada do contrato | (900.000-1000.000).(1-67%) | -33.000,00 € |
| Resultado reconhecido no período | -127.000,00-33.000,00 | -160.000,00 € |

Fonte: Elaboração Própria

Em síntese, os resultados reconhecidos em cada período contabilístico são os seguintes:

| | 2010 | 2011 | 2012 | Total 2010-12 |
|----------------------------------|--------------|---------------|--------------|-----------------|
| Resultados | | | | |
| Réditos reconhecidos no período | 360.000,00 € | 243.000,00 € | 297.000,00 € | 900.000,00 € |
| Custos incorridos no período | 300.000,00 € | 370.000,00 € | 330.000,00 € | 1.000.000,00 € |
| Perdas esperadas / utilização | | 33.000,00 € | -33.000,00 € | 0,00 € |
| Gastos do período | 300.000,00 € | 403.000,00 € | 297.000,00 € | -1.000.000,00 € |
| Resultado reconhecido no período | 60.000,00 € | -160.000,00 € | 0,00 € | -100.000,00 € |

Fonte: Elaboração Própria

Tratamento dos custos financeiros atribuíveis ao contrato de construção

A NCRF 19, no seu parágrafo 18, prevê a inclusão dos custos com empréstimos obtidos nos custos atribuíveis à atividade do contrato em geral e imputáveis a contratos específicos, em conformidade com o tratamento alternativo permitido na NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos⁶.

O nível de endividamento de uma empresa pode comprometer a rentabilidade de um contrato de construção pelo que na estimativa de desfecho do mesmo deverá ser considerado o impacto dos custos com empréstimos afim de evitar o reconhecimento de réditos em excesso face ao custo total identificado para o contrato.

Entende-se assim que os custos de financiamento que, à semelhança dos restantes custos identificáveis do contrato:

- Reflitam o trabalho executado; e
- Sejam mensuráveis com fiabilidade

Devem ser incluídos nos custos de um contrato de construção.

Apresentação e divulgação

Para concluir a análise da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 19 apresenta-se um exemplo, de elaboração própria, demonstrativo dos preceitos de apresentação/divulgação que a norma encerra:

| | 2010 | 2011 | 2012 |
|----------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Percentagem de acabamento | | | |
| Custos incorridos acumulados | 1.400.000,00 | 4.200.000,00 | 7.300.000,00 |
| Custos estimados para completar | 5.600.000,00 | 2.800.000,00 | 0,00 |
| Custo total estimado | 7.000.000,00 | 7.000.000,00 | 7.300.000,00 |
| Percentagem de acabamento | 20,0% | 60,0% | 100,0% |

| | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|--------------|--------------|--------------|
| Rédito | | | |
| Rédito total / preço do contrato | 7.700.000,00 | 7.700.000,00 | 7.700.000,00 |
| Percentagem de acabamento | 20,0% | 60,0% | 100,0% |
| Rédito reconhecido acumulado | 1.540.000,00 | 4.620.000,00 | 7.700.000,00 |
| Rédito reconhecido em períodos anteriores | 0,00 | 1.540.000,00 | 4.620.000,00 |
| Rédito a reconhecer no período | 1.540.000,00 | 3.080.000,00 | 3.080.000,00 |

| | 2010 | 2011 | 2012 |
|--|--------------|--------------|--------------|
| Custos | | | |
| Custos incorridos acumulados | 1.400.000,00 | 4.200.000,00 | 7.300.000,00 |
| Custos acumulados de períodos anteriores | 0,00 | 1.400.000,00 | 4.200.000,00 |
| Gastos (custos reconhecidos no período) | 1.400.000,00 | 2.800.000,00 | 3.100.000,00 |

| | 2010 | 2011 | 2012 |
|--------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Resultado do período | | | |
| Rédito a reconhecer no período | 1.540.000,00 | 3.080.000,00 | 3.080.000,00 |
| Gastos do período | 1.400.000,00 | 2.800.000,00 | 3.100.000,00 |
| Resultado do período | 140.000,00 | 280.000,00 | -20.000,00 |

| | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|--------------|--------------|--------------|
| Rédito do período | | | |
| Rédito reconhecido acumulado | 1.540.000,00 | 4.620.000,00 | 7.700.000,00 |
| Rédito reconhecido em períodos anteriores | 0,00 | 1.540.000,00 | 4.620.000,00 |
| Rédito do período | 1.540.000,00 | 3.080.000,00 | 3.080.000,00 |

| | 2010 | 2011 | 2012 |
|------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Resultados acumulados | | | |
| Reditos acumulados | 1.540.000,00 | 4.620.000,00 | 7.700.000,00 |
| Gastos acumulados | 1.400.000,00 | 4.200.000,00 | 7.300.000,00 |
| Resultado acumulado | 140.000,00 | 420.000,00 | 400.000,00 |

Fonte: Elaboração Própria

Para efeitos de Apresentação deste contrato,

No Balanco,

Como um ativo, a quantia bruta devida por clientes relativa aos trabalhos do contrato,

| | 2010 |
|---|----------------|
| Ativo corrente | |
| Trabalhos em curso | 1.540.000,00 |
| Faturação de trabalhos do contrato | (1.300.000,00) |
| Devedores por acréscimos de rendimentos (excesso de custos e resultado reconhecido sobre a faturação) | 240.000,00 |

Fonte: Elaboração Própria

Como um passivo, a quantia bruta devida a clientes relativa aos trabalhos do contrato,

| | | 2011 |
|---|----------------|--------------|
| Passivo corrente | | |
| Trabalhos em curso | 4.620.000,00 | |
| Faturação de trabalhos do contrato | (4.800.000,00) | |
| Rendimentos a reconhecer (excesso de faturação sobre os custos e resultado reconhecido) | | (180.000,00) |

Fonte: Elaboração Própria

Para efeitos de Divulgação deste contrato,

Nas Notas,

Os métodos usados para determinar o rédito do contrato reconhecido no período e

Os métodos usados para determinar a fase de acabamento dos contratos em curso,

Políticas Contabilísticas

A Empresa segue o disposto na NCRF 19 no tratamento contabilístico dos contratos de construção, designadamente nos seguintes termos:

- A Empresa utiliza o método da percentagem de acabamento para determinar a fase de acabamento do contrato;
- Quando o desfecho do contrato de construção pode ser estimado com fiabilidade e é provável que o contrato será lucrativo, o rédito do contrato é reconhecido em função da respetiva percentagem de acabamento;
- Quando o desfecho do contrato de construção não pode ser estimado fiavelmente, o rédito do contrato é reconhecido apenas até ao limite em que seja provável recuperar os custos incorridos do contrato;
- Os custos do contrato são reconhecidos quando incorridos;
- Quando é provável que os custos totais do contrato irão exceder o rédito do contrato, a perda esperada é reconhecida imediatamente como um gasto.

A quantia do rédito do contrato reconhecida como rédito do período,

| | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|--------------|--------------|--------------|
| Rédito do período | | | |
| Rédito reconhecido acumulado | 1.540.000,00 | 4.620.000,00 | 7.700.000,00 |
| Rédito reconhecido em períodos anteriores | 0,00 | 1.540.000,00 | 4.620.000,00 |
| Rédito do período | 1.540.000,00 | 3.080.000,00 | 3.080.000,00 |

Fonte: Elaboração Própria

A quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até à data,

| | 2010 | 2011 | 2012 |
|------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Resultados acumulados | | | |
| Reditos acumulados | 1.540.000,00 | 4.620.000,00 | 7.700.000,00 |
| Gastos acumulados | 1.400.000,00 | 4.200.000,00 | 7.300.000,00 |
| Resultado acumulado | 140.000,00 | 420.000,00 | 400.000,00 |

Fonte: Elaboração Própria

Ainda quanto aos requisitos de divulgação, os parágrafos 42 a 45 da IAS 11 não constam da NCRF 19 mas tal exclusão não deverá comprometer a equivalência do relato financeiro de acordo com a NCRF 19 com o relato de acordo com a IAS 11. A este título, refira-se nomeadamente que a ausência do parágrafo 45 (divulgação de ativos e passivos contingentes) não desonera a empresa da observância da NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE A NCRF 19 E A DC N.º 3

Com os pontos anteriores pretendia-se realçar os principais aspetos de cada normativo contabilístico, explicitando-se o superior nível de sistematização de conceitos e procedimentos a adotar no âmbito da NCRF, relativamente à Diretriz. Adicionalmente, entende-se que a NCRF 19 assume uma posição de maior prudência no que se refere ao reconhecimento dos resultados de um contrato de construção, ao determinar o reconhecimento dos custos como gastos do período, em detrimento da aplicação alternativa do método do contrato completado.

A análise comparativa pode assim ser esquematizada:

| Elemento comparativo | NCRF 19 / SNC | DC n.º 3 / POC |
|-------------------------|--|--|
| Objetivo | Tratamento contabilístico dos contratos de construção | Tratamento contabilístico dos contratos de construção |
| Âmbito | Contabilização nas entidades contratadas de contratos para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos. | Contratos relativos à construção de uma obra ou de um conjunto de obras que constituam um projeto único. |
| Rédito, custos e perdas | Noções de rédito e custos. Os custos atribuíveis incluem custos de empréstimos. Reconhecimento de perdas esperadas. | Ausência de noções de rédito e custos. Os custos atribuíveis não incluem custos de empréstimos. Constituição de provisões para as perdas previsíveis |
| Mensuração | Método da percentagem de acabamento, caso existam estimativas fiáveis; caso contrário, método do lucro nulo (rédito ≤ custos incorridos). | Método da percentagem de acabamento, caso existam estimativas fiáveis; caso contrário, método do contrato completado. |
| Divulgação | Métodos para determinação do rédito reconhecido e da fase de acabamento dos contratos em curso. Para os contratos em curso: Custos incorridos e lucros/perdas reconhecidos. Adiantamentos recebidos e retenções efetuadas. | Custos e proveitos já reconhecidos. Quantias recebidas e a receber. |

Fonte: Elaboração própria

Em síntese, verifica-se que:

- A DC não consagra critérios de reconhecimento do rédito e custos do contrato (ausência de uma distinção concreta entre custos e gastos);
- A DC é omissa quanto à combinação e segmentação de contratos de construção;

- A NCRF 19, contrariamente à DC n.º 3, não prevê o reconhecimento do rédito de acordo com o método do contrato completado;
- Perante a inexistência de estimativas fiáveis sobre o desfecho dos contratos, a DC n.º 3 determina a aplicação do método do contrato completado enquanto que a NCRF 19 aplica a regra de reconhecimento dos custos como gastos do período;
- A NCRF 19, contrariamente à DC n.º 3, admite a imputação de custos financeiros;
- O nível dos requisitos de divulgação da DC n.º 3 é consideravelmente inferior em relação à NCRF 19.

À semelhança do normativo contabilístico, o regime fiscal preconizado para os contratos de construção também registou uma alteração normativa de fundo justificada pela adoção de um modelo contabilístico indexado às normas internacionais de contabilidade. A revisão do Código do IRC, simultânea à adopção do SNC, permitiu acolher um conjunto significativo de critérios e princípios contabilísticos, no sentido de alinhar a fiscalidade com a contabilidade. Importa, de seguida, abordar os efeitos das alterações fiscais na contabilização dos contratos de construção.

O Regime Fiscal Instituído

REGIME FISCAL PRÉ SNC

A anterior redação do artigo 19.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) estabelecia os critérios de apuramento dos resultados das obras de carácter plurianual – o

critério de encerramento da obra ou o critério da percentagem de acabamento. A Circular n.º 5/90 da Direção Geral de Contribuições e Impostos desenvolvia os aspetos técnicos do regime fiscal adotado.

Neste sentido, destacam-se alguns aspetos com incidência direta nas componentes dos resultados:

- A determinação dos resultados era feita com base nos valores faturados e nos custos dos trabalhos executados até ao final do período de tributação e mediante o confronto do grau de acabamento com a percentagem de faturação;
- Havendo trabalhos adicionais, com acordo para a sua execução, deveria proceder-se ao recálculo do grau de acabamento e da percentagem de faturação;
- Nos casos em que houvesse lugar a acordo sobre revisão de preços relativamente a trabalhos já realizados, o respetivo valor seria considerado como proveito do exercício em que fossem emitidas as faturas correspondentes a essa revisão.

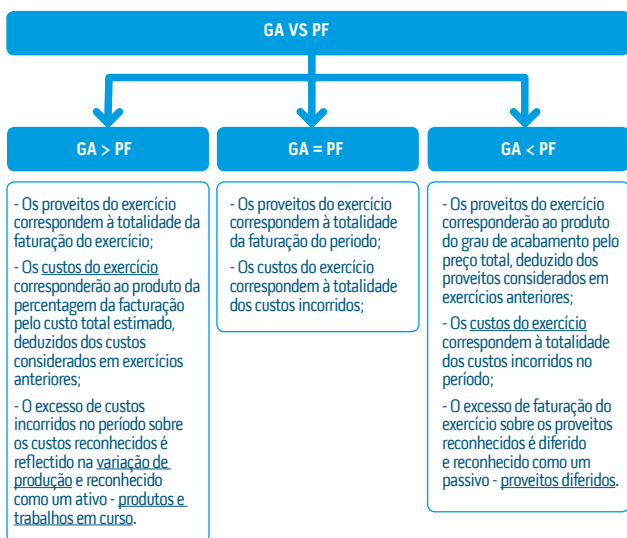
De acordo com o método da percentagem de acabamento é o grau de acabamento de uma obra em execução que determina a cadência do reconhecimento dos resultados, através do balanceamento dos proveitos respetivos com os custos incorridos inerentes.

Porém, no *critério da percentagem de acabamento* utilizado pela Circular n.º 5/90 a cadência de reconhecimento de resultados era determinada pela menor das seguintes proporções: da percentagem de acabamento ou da percentagem de faturação.

Deste critério resultava que o resultado apurado em cada período contabilístico, de acordo com a Circular n.º 5/90, tenderia a ser menor ou igual que o resultado apurado de acordo com normativa contabilístico então aplicável – a Diretriz Contabilística n.º 3.



Esquemáticamente,



Fonte: Elaboração Própria

De referir que a Circular n.º 5/90 permitia, no seu número 10, que fosse considerado como receita antecipada uma quantia correspondente a 5% dos valores considerados como proveitos, para fazer face aos custos a suportar durante o período de garantia da obra.

Aplicação do anterior regime fiscal

Apresenta-se de seguida um caso, de elaboração própria, demonstrativo do apuramento dos resultados de um contrato de construção nos termos da Circular n.º 5/90.

Dados:

| | |
|---|----------------|
| Período de execução | 2007-2009 |
| Preço do contrato | 5.022.000,00 € |
| Custo total estimado | 4.650.000,00 € |
| Trabalhos adicionais c/ acordo (2008) - variação estimativa | 10% |

Fonte: Elaboração Própria

Da execução do contrato, em cada ano, sabe-se ainda o seguinte:

| | 2007 | 2008 | 2009 |
|--------------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Custos incorridos do exercício | 1.488.000,00 | 2.092.500,00 | 1.534.500,00 |
| Custos incorridos acumulados | 1.488.000,00 | 3.580.500,00 | 5.115.000,00 |
| Custo total estimado | 4.650.000,00 | 0,10 | 0,10 |
| Grau de acabamento (GA) | 32,0% | 70% | 100% |
| Faturação do exercício | 1.757.700,00 | 1.833.030,00 | 1.933.470,00 |
| Faturação acumulada | 1.757.700,00 | 3.590.730,00 | 5.524.200,00 |
| Preço inicial e trabalhos adicionais | 5.022.000,00 | 4.650.000,00 | 4.650.000,00 |
| Percentagem de faturação (PF) | 35,0% | 77,2% | 118,8% |

Fonte: Elaboração Própria

Com base nos dados disponíveis é possível calcular os componentes de resultados para cada exercício:

| 2007 | Valores apurados | GA = PF | GA > PF | GA < PF |
|------|---------------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| | Custos do exercício (inc. reg. PTC) | | | 1.488.000,00 |
| | Proveitos do exercício (inc. reg. PD) | | | 1.607.040,00 |
| | Regularização PTC exercício anterior | | | 0,00 |
| | Regularização PD exercício anterior | | | 0,00 |
| | Produtos e trabalhos em curso (PTC) | | | |
| | Proveitos diferidos (PD) | | | 150.660,00 |
| 2008 | Valores apurados | GA = PF | GA > PF | GA < PF |
| | Custos do exercício (inc. reg. PTC) | | 1.836.750,00 | |
| | Proveitos do exercício (inc. reg. PD) | | 1.983.690,00 | |
| | Regularização PTC exercício anterior | | | |
| | Regularização PD exercício anterior | | 150.660,00 | |
| | Produtos e trabalhos em curso (PTC) | | 255.750,00 | |
| | Proveitos diferidos (PD) | | | |
| 2009 | Valores apurados | GA = PF | GA > PF | GA < PF |
| | Custos do exercício (inc. reg. PTC) | 1.790.250,00 | | |
| | Proveitos do exercício (inc. reg. PD) | 1.933.470,00 | | |
| | Regularização PTC exercício anterior | 255.750,00 | | |
| | Regularização PD exercício anterior | | | |
| | Produtos e trabalhos em curso (PTC) | | | |
| | Proveitos diferidos (PD) | | | |

Fonte: Elaboração Própria

De referir que o resultado apurado em 2008 (1.983.690 – 1.836.750) reflete o seguinte:

| | | 2008 |
|--|-----------------------------|--------------|
| Resultado reconhecido acumulado | 65% x (5.524.200-5.115.000) | 265.980,00 € |
| Resultado reconhecido de períodos anteriores . | 32% x (5.022.000-4.650.000) | 119.040,00 € |
| Resultado reconhecido no período | 265.980,00-119.040,00 | 146.940,00 € |

Fonte: Elaboração Própria

Como se pode observar, o resultado de 2007 é apurado com base na percentagem de acabamento (dado que GA < PF: 32% < 35%) enquanto que o resultado de 2008 é apurado com base na percentagem de faturação (dado que PF < GA: 65% < 70%).

REGIME FISCAL PÓS SNC

Simultaneamente à entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística, pelo Decreto -Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, efetivou-se a alteração do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho)

em prol da convergência entre as regras fiscais e o atual referencial contabilístico.

Neste sentido, e no âmbito dos contratos de construção, o DL n.º 159/2009, de 13/07 assume no seu preâmbulo que “o apuramento dos resultados se faça sempre segundo o método da percentagem de acabamento”.

Esta matéria encontra-se especificamente regulamentada na atual redação do artigo 19.º de Código do IRC, o qual determina que:

1. “A determinação dos resultados de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano é efetuada segundo o critério da percentagem de acabamento;
2. Para efeitos do disposto no número anterior, a percentagem de acabamento no final de cada período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato;
3. Não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.”

Quanto ao disposto no n.º 1, constata-se o uso de uma terminologia não totalmente consistente com o espírito da norma uma vez que esta também é aplicável aos contratos de construção com período de execução inferior a um ano, isto é, contratos em curso à data do balanço e que, como tal, afetam mais do que um período de tributação.

Atentando-se ao n.º 3 verifica-se que relativamente ao tratamento de perdas esperadas não se verificou o estreitamento entre a contabilidade e a fiscalidade⁷.

Desta diferença no tratamento de perdas esperadas, preconizado pelo normativo fiscal e pelo normativo contabilístico, resultará o apuramento de resultados (tributáveis) diferentes dos resultados obtidos com base na NCRF 19 para as entidades que se encontrem perante esse cenário.

Contudo, as diferenças daí resultantes são temporárias uma vez que apenas a medida de reconhecimento dos resultados em cada período, desde o ano de início dos trabalhos até ao ano de conclusão, é que irá divergir – em virtude do reconhecimento contabilístico de perdas não aceites fiscalmente – acabando essas diferenças por reverter totalmente.

Neste sentido, as diferenças suscetíveis de compensação em períodos ulteriores ou que são a compensação de diferenças de períodos anteriores, para efeitos da adequada periodização do imposto sobre o rendimento, importam para o reconhecimento de impostos diferidos.

Novamente, recorre-se a um caso prático de elaboração própria que, para simplificação, parte dos seguintes pressupostos:

- O resultado antes de impostos (RAI) no período ascende a +100 mil euros/ano.
- As diferenças permanentes tributáveis/dedutíveis correspondem 10% do RAI;
- A tributação do rendimento corresponde a uma taxa de 26,5% (taxa normal de imposto de 25% + 1,5% de Derrama);

- As tributações autónomas correspondem a 3% dos resultados contabilísticos antes de impostos.

Dados do contrato:

| | 2010 | 2011 | 2012 |
|--|------------|--------------|--------------|
| Custos incorridos do período | 300.000,00 | 370.000,00 | 330.000,00 |
| Custos incorridos acumulados | 300.000,00 | 670.000,00 | 1.000.000,00 |
| Custo total estimado | 750.000,00 | 1.000.000,00 | 1.000.000,00 |
| Percentagem/grau de acabamento (PA/GA) | 40,0% | 67,0% | 100,0% |
| Facturação do período | 333.000,00 | 306.000,00 | 261.000,00 |
| Facturação acumulada | 333.000,00 | 639.000,00 | 900.000,00 |
| Preço inicial e trabalhos adicionais | 900.000,00 | 900.000,00 | 900.000,00 |
| Percentagem de facturação (PF) | 37,0% | 71,0% | 100,0% |

Os valores diretos obtidos pela aplicação do critério da percentagem de acabamento são os seguintes:

| 2010 | Resultados | GA = PF | GA > PF | GA < PF |
|------|--|------------|------------|------------|
| | Gastos do período | | 300.000,00 | |
| | Rendimentos do período (inc. reg. AR/RD) | | 360.000,00 | |
| | Regularização AR período anterior | | 0,00 | |
| | Regularização RD período anterior | | 0,00 | |
| | Acréscimos de rendimentos (AR) | | 27.000,00 | |
| | Rendimentos diferidos (RD) | | | 0,00 |
| 2011 | Resultados | GA = PF | GA > PF | GA < PF |
| | Gastos do período | | | 370.000,00 |
| | Rendimentos do período (inc. reg. AR/RD) | | | 243.000,00 |
| | Regularização AR período anterior | | | 27.000,00 |
| | Regularização RD período anterior | | | 0,00 |
| | Acréscimos de rendimentos (AR) | | | |
| | Rendimentos diferidos (RD) | | | 36.000,00 |
| 2012 | Resultados | GA = PF | GA > PF | GA < PF |
| | Gastos do período | 330.000,00 | | |
| | Rendimentos do período (inc. reg. AR/RD) | 297.000,00 | | |
| | Regularização AR período anterior | 0,00 | | |
| | Regularização RD período anterior | 36.000,00 | | |
| | Acréscimos de rendimentos (AR) | | | |
| | Rendimentos diferidos (RD) | | | 0,00 |

Fonte: Elaboração Própria

Contudo, há que considerar o efeito da perda esperada de 100 mil euros (900 mil – 1.000 mil), de acordo com os parágrafos 36 e 37 da NCRF 19; consequentemente, os resultados contabilísticos do contrato, apurados após o reconhecimento/utilização da provisão para perdas, são os seguintes:

| Resultados contabilísticos | 2010 | 2011 | 2012 |
|----------------------------|------------|-------------|--------------|
| Réditos | 360.000,00 | 243.000,00 | 297.000,00 |
| Réditos acumulados | 360.000,00 | 603.000,00 | 900.000,00 |
| Gastos e perdas | 300.000,00 | 403.000,00 | 297.000,00 |
| Gastos e perdas acumulados | 300.000,00 | 703.000,00 | 1.000.000,00 |
| Resultado | 60.000,00 | -160.000,00 | 0,00 |
| Resultado acumulado | 60.000,00 | -100.000,00 | -100.000,00 |

Fonte: Elaboração Própria

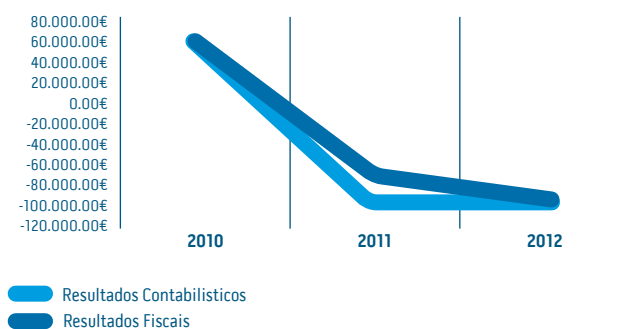
Com a identificação de uma perda esperada a NCRF 19 determina que a mesma seja “reconhecida imediatamente como um gasto”. Pelo exposto e conforme quadro acima no ano em que surge o cenário da perda é antecipado o reconhecimento do resultado total do contrato (perda).

Paralelamente, na ótica fiscal, tendo presente a desconsideração da perda esperada para efeitos de tributação em sede de IRC, os resultados fiscais apurados para os três anos são os seguintes:

| Resultados fiscais | 2010 | 2011 | 2012 |
|----------------------------|------------|-------------|--------------|
| Réditos | 360.000,00 | 243.000,00 | 297.000,00 |
| Réditos acumulados | 360.000,00 | 603.000,00 | 900.000,00 |
| Gastos e perdas | 300.000,00 | 370.000,00 | 330.000,00 |
| Gastos e perdas acumulados | 300.000,00 | 670.000,00 | 1.000.000,00 |
| Resultado | 60.000,00 | -127.000,00 | -33.000,00 |
| Resultado acumulado | 60.000,00 | -67.000,00 | -100.000,00 |

A evolução dos resultados acumulados nas duas óticas pode assim ser ilustrado,

RESULTADO ACUMULADO



Fonte: Elaboração Própria

Do confronto dos resultados contabilísticos com os resultados fiscais são apuradas as seguintes diferenças:

| Diferença | 2010 | 2011 | 2012 |
|----------------------------|------|------------|------------|
| Réditos | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Réditos acumulados | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Gastos e perdas | 0,00 | 33.000,00 | -33.000,00 |
| Gastos e perdas acumulados | 0,00 | 33.000,00 | 0,00 |
| Resultado | 0,00 | -33.000,00 | 33.000,00 |
| Resultado acumulado | 0,00 | -33.000,00 | 0,00 |

Fonte: Elaboração Própria

Constata-se que as diferenças no resultado do período, acima identificadas, representam correções aos resultados contabilísticos com vista ao apuramento do lucro tributável e, simultaneamente, as bases de mensuração do correspondente ativo por impostos diferidos decorrente de diferenças temporárias dedutíveis:

| | 2010 | 2011 | 2012 |
|--|------------|------------|-------------|
| 1. Resultados antes impostos | 100.000,00 | 100.000,00 | 100.000,00 |
| 2. Taxa de imposto | 26,5% | 26,5% | 26,5% |
| 3. Resultados antes impostos x taxa de imposto | 26.500,00 | 26.500,00 | 26.500,00 |
| 4. Diferenças permanentes: | | | |
| - Tributáveis | 11.000,00 | 11.000,00 | 11.000,00 |
| - Dedutíveis | | | |
| | 11.000,00 | 11.000,00 | 11.000,00 |
| 5. Diferenças temporárias: | | | |
| - Tributáveis | | | |
| - Dedutíveis | | 33.000,00 | (33.000,00) |
| | 0,00 | 33.000,00 | (33.000,00) |
| 6. Lucro tributável (1+4+5) | 111.000,00 | 144.000,00 | 78.000,00 |
| 7. Lucro tributável x taxa de impostos (2x6) | 29.415,00 | 38.160,00 | 20.670,00 |
| 8. Tributações autónomas | 3.000,00 | 3.000,00 | 3.000,00 |
| 9. Impostos correntes (7+8) | 32.415,00 | 41.160,00 | 23.670,00 |
| 10. Impostos diferidos | 0,00 | (8.745,00) | 8.745,00 |
| 11. Gasto (/rendimento) de impostos (9+10) | 32.415,00 | 32.415,00 | 32.415,00 |
| 12. Diferença de imposto (11-3) | 5.915,00 | 5.915,00 | 5.915,00 |
| 13. Reconciliação do imposto: | | | |
| - Diferenças permanentes x taxa de imposto (2x4) | 2.915,00 | 2.915,00 | 2.915,00 |
| - Tributações autónomas (8) | 3.000,00 | 3.000,00 | 3.000,00 |
| - (...) | | | |
| | 5.915,00 | 5.915,00 | 5.915,00 |
| 14. Taxa média de imposto (9/6) | 29,2% | 28,6% | 30,3% |
| 15. Taxa efectiva de imposto (9/1) | 32,4% | 41,2% | 23,7% |

Fonte: Elaboração Própria

Conforme quadro acima, confirma-se que o imposto sobre o rendimento de cada período resulta do produto da taxa de imposto pelo

resultado contábilístico antes de impostos, acrescido dos itens de reconciliação⁸.

Conclusões

O presente trabalho deu enfoque à abordagem dos aspectos práticos decorrentes da aplicação do tratamento contábilístico dos contratos de construção, preconizado pela NCRF 19.

De acordo com esta norma, o tratamento de referência adotado para o reconhecimento dos resultados consiste no método da percentagem de acabamento. De acordo com este método, os resultados de um contrato de construção são reconhecidos em função do estágio de execução dos trabalhos do contrato em cada período contábilístico, estágio esse consubstanciado na percentagem de acabamento.

“(...) o tratamento de referência adotado para o reconhecimento dos resultados consiste no método da percentagem de acabamento. De acordo com este método, os resultados de um contrato de construção são reconhecidos em função do estágio de execução dos trabalhos do contrato em cada período contábilístico, estágio esse consubstanciado na percentagem de acabamento.”

Contudo, as eventuais incertezas, subjacentes às estimativas que fundamentam a percentagem de acabamento apurada (relação entre custos incorridos acumulados e custos totais estimados) e o rédito total, evocam a necessidade de, em observância do princípio da prudência, aferir a fiabilidade do desfecho do contrato.

Entende-se que a NCRF 19 assume, relativamente ao anterior normativo, uma posição mais consistente com os princípios gerais do acréscimo e da prudência no que se refere ao reconhecimento dos resultados de um contrato de construção cujo desfecho não apresenta estimativas fiáveis. Nestes casos, a NCRF 19 determina, contrariamente à DC n.º 3, o reconhecimento dos custos como gastos do período, em detrimento do seu diferimento até ao término do contrato, tratamento este que salvaguarda a imputação de custos aos períodos a que respeitam e o seu balanceamento com o rédito, consubstanciando este custos passíveis de recuperação.

Sendo assim, verifica-se que a NCRF 19 encerra claramente uma evolução da matriz conceptual sobre o tratamento contábilístico dos contratos de construção constante da DC n.º 3. A omissão da temática dos custos financeiros e o inferior nível dos requisitos de divulgação na Diretriz são disso exemplos.

O estudo foi necessariamente complementado da análise dos critérios de apuramento de resultados estabelecidos pelo normativo fiscal, tendo-se confrontado a metodologia tributária com a metodologia contábilística. Na sequência da análise das diferenças, abordou-se a questão do reconhecimento de impostos diferidos. Nesta vertente, constata-se que as atuais disposições tributárias, aplicáveis em sede de imposto sobre o rendimento, embora reconhecendo o predomínio do modelo contábilístico, resguardam o resultado fiscal dos contratos de construção com perdas esperadas associadas. Este desfasamento implica então o reconhecimento de impostos diferidos, completando esta matéria o preceituado contábilístico sobre o reconhecimento, mensuração e divulgação dos contratos de construção. ■■■

BIBLIOGRAFIA

BARROS, ANA JORGE NEVES DE – A Contabilização dos Contratos de Construção – I.A.S. 11, Vida Económica, setembro 2008

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA – Diretriz Contábilística n.º 3/91, de 19 de dezembro – Tratamento Contábilístico dos Contratos de Construção, Comissão de Normalização Contábilística

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA – Norma Contábilística e de Relato Financeiro 19 – Contratos de Construção, Comissão de Normalização Contábilística

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA – Norma Contábilística e de Relato Financeiro 25 – Impostos Sobre o Rendimento, Comissão de Normalização Contábilística

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA – Norma Contábilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades, Comissão de Normalização Contábilística

DIREÇÃO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS (DGI) – Circular n.º 5/90, Direção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Janeiro 1990

DIREÇÃO GERAL DOS IMPOSTOS (DGI) – Circular n.º 8/2010, Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, Direção Geral dos Impostos, 22 de julho de 2010

FORMAÇÃO PERMANENTE DA CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS (CTOC) – Construção Civil: Apuramento dos Resultados. Enquadramento Contábilístico do Normativo Nacional, Internacional e Fiscal, Proposta de uma Contabilidade Analítica, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC), dezembro 2006

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – International Accounting Standard (IAS) 11 – Construction Contracts, International Accounting Standards Board (IASB), 1993

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – International Accounting Standard (IAS) 23 – Borrowing Costs, International Accounting Standards Board (IASB), 2007

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING INTERPRETATIONS COMMITTEE – Interpretation 15 – Agreements for the Construction of Real Estate, International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), 2009

RODRIGUES, JOÃO – Auditoria das Empresas de Construção e Promoção Imobiliária, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, novembro 2006

¹ Nomeadamente a gestão da subcontratação, a gestão financeira e a gestão de projetos/contratos.

² A primeira versão da IAS 11 – Accounting for Construction Contracts, foi emitida em 1979 (IASB).

³ Fixed rate per unit of output.

⁴ “Uma variação é uma instrução dada pelo cliente para uma alteração no âmbito do trabalho a ser executado segundo o contrato. Uma variação pode conduzir a um aumento ou a uma diminuição no rédito do contrato” – parágrafo 13 da NCRF 19.

⁵ “Uma reivindicação é uma quantia que a entidade contratada procura cobrar do cliente ou de uma outra terceira parte como reembolso de custos não incluídos no preço do contrato. Uma reivindicação pode surgir de, por exemplo, demoras causadas por clientes, por erros nas especificações ou na concepção e de variações discutidas nos trabalhos do contrato” – parágrafo 14 da NCRF 19.

⁶ Contrariamente à NCRF 10, na última revisão da IAS 23 (2007), a capitalização dos custos diretamente atribuíveis a ativos qualificáveis deixa de ser uma alternativa, passando a ser o tratamento de referência.

⁷ Para efeitos fiscais apenas são aceites gastos ainda não suportados as provisões para garantias decorrentes da “aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas nos mesmos períodos” (n.º 5 do artigo 39.º do CIRCS).

⁸ Confirma-se também a reversão total do ativo por impostos diferidos no fim do período de 2012.



INSTITUIÇÕES PARTICULARES DE SOLIDARIEDADE SOCIAL (IPSS)

**ART.º 12.º DO DECRETO-LEI N.º 36/A – 2011,
DE 9 DE MARÇO.**

PARTICULARIDADES FISCAIS





Inúmeras IPSS, e entre elas em especial as Santas Casas das Misericórdias, com a entrada em vigor do art.º 12º do Decreto-Lei n.º 36/A – 2011, de 9 de março passaram a estar sujeitas à Revisão Legal das Contas, deste modo o presente artigo pretende de um modo despretensioso aclarar e compilar o regime tributário aplicável a estas entidades sem fins lucrativos no âmbito da sua atividade de solidariedade e de justiça entre os indivíduos.

O enquadramento tributário das IPSS não sendo complexo é difuso considerando as diversas fontes fiscais que incidem sobre estas entidades.

Como nota prévia uma breve caracterização das IPSS. O Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de fevereiro determina as IPSS como instituições particulares de solidariedade social as constituídas, sem finalidade lucrativa, por iniciativa de particulares, com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre os indivíduos e desde que não sejam administradas pelo Estado ou por um corpo autárquico, para prosseguir, entre outros, objetivos de índole social, mediante a concessão de bens e a prestação de serviços.

Estas instituições revestem diversas formas designadamente associações de solidariedade social, associações de voluntários de ação social, associações de socorros mútuos, fundações de solidariedade social e Irmandades da misericórdia.

Deste modo estas entidades, reconhecidas na Constituição Portuguesa, são instituições não lucrativas, privadas, constituídas com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre os indivíduos nomeadamente o apoio a crianças e jovens, à família, à integração social e comunitária, à proteção na velhice e invalidez e na diminuição de meios de subsistência e capacidade para o trabalho, à promoção e proteção da saúde, à educação e formação profissional e à resolução de problemas habitacionais

Nesta conformidade, por força da Lei de Bases da Segurança Social o Estado veio dar relevância inequívoca às IPSS ao consignar em Lei que apoia e valoriza as instituições particulares de solidariedade social e outras de reconhecido interesse público, sem caráter lucrativo, que prossigam objetivos de solidariedade social

Assim, dando substrato ao insito na Constituição o art.º 8º do Decreto-lei 119/83 de 25 vem conferir de forma automática o estatuto de utilidade pública às IPSS legalmente registadas e assim podem beneficiar do regime de regalias e benefícios fiscais das pessoas coletivas de utilidade pública designadamente para os efeitos do estatuído no art.º 1º da lei 151/99, de 14 de setembro que, sem prejuízo de outros benefícios na restante legislação aplicável, indica que podem ser concedidos às pessoas coletivas de utilidade pública isenções em sede de IRC, IVA, IMT, ISV, IUV e IS.

Vejamos agora de forma sistémica, imposto a imposto, o enquadramento tributário das IPSS.

Imposto sobre Rendimento - IRC/IRS

O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos, nos termos deste Código.

Todavia e para efeitos da definição do rendimento tributável das IPSS em sede deste imposto existe uma isenção automática mas condicionada que radica no artigo 10º do IRC, relativa a estas entidades quando dispõe que estão isentas de IRC as instituições particulares de solidariedade social e entidades anexas, bem como as pessoas coletivas àquelas legalmente equiparadas.

A isenção acima prevista não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício das atividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor, e é condicionada à observância continuada dos seguintes requisitos:

- Exercício efetivo, a título exclusivo ou predominante, de atividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram o respetivo reconhecimento da qualidade de utilidade pública ou dos fins que justificaram a isenção
- Afetação aos fins referidos na alínea anterior de, pelo menos, 50% do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, até ao fim do 4.º período de tributação posterior àquele em que tenha sido obtido, salvo em caso de justo impedimento no cumprimento do prazo de afetação, notificado ao diretor-geral dos impostos, acompanhado da respetiva fundamentação escrita, até ao último dia útil do 1.º mês subsequente ao termo do referido prazo;
- Inexistência de qualquer interesse direto ou indireto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das atividades económicas por elas prosseguidas.

O não cumprimento dos requisitos referidos nas alíneas a) e c) acima descritas determina a perda da isenção, a partir do correspondente período de tributação, inclusive.

Em caso de incumprimento do requisito referidos na alínea b), fica sujeita a tributação, no 4.º período de tributação posterior ao da ob-

“O enquadramento tributário das IPSS não sendo complexo é difuso considerando as diversas fontes fiscais que incidem sobre estas entidades.”

tenção do rendimento global líquido, a parte desse rendimento que deveria ter sido afeta aos respetivos fins.

Igualmente relevante é o IRC consignar que consideram-se rendimentos isentos os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à direta e imediata realização dos fins estatutários.

Ainda em sede de IRC o n.º 6 e n.º 7 do artigo 117.º - Obrigações declarativas, desobrigam as IPSS da entrega da declaração fiscal Modelo 22.

Por seu turno, agora sede de IRC/IRS é importante exaltar a Circular 2/2004, de 20 de janeiro, da DSIRC sobre a problemática do tratamento fiscal dos donativos ao vir esclarecer dúvidas existentes relativas ao enquadramento jurídico tributário dos donativos no âmbito do estatuto do mecenato.

Este estatuto prevê a possibilidade de elegibilidade fiscal em sede de IRC, em alguns casos com majoração, dos donativos atribuídos às IPSS. Igualmente, agora em sede de IRS, determina o direito a deduzir à coleta uma percentagem das importâncias doadas.

Quanto às obrigações acessórias das entidades beneficiárias, o artigo 66.º do EFB, determina que as entidades beneficiárias dos donativos são obrigadas a cumprir com uma série de obrigações, nomeadamente, ao nível dos quesitos do documento a emitir comprovativo dos montantes recebidos e também no plano do registo destas operações onde deve constar nomeadamente, o nome, o número de identificação fiscal, bem como a data e o valor de cada donativo que lhes tenha sido atribuído e entregar à Direção-Geral dos Impostos, até ao final do mês de fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial referente aos donativos recebidos no ano anterior.

Imposto sobre o Valor Acrescentado - IVA

O IVA visa tributar todo o consumo em bens materiais e serviços, abrangendo na sua incidência todas as fases do circuito económico, desde a produção ao retalho, sendo, porém, a base tributável limitada ao valor acrescentado em cada fase.

Em sede deste imposto de acordo com o art.º 10.º e nos termos do n.º 6 do art.º 9.º do CIVA o regime regra das IPSS é a Isenção de imposto. A exceção à regra a este regime é inerente à diversidade de operações que estas entidades realizam por vezes fora do seu âmbito de isenção, aplicando-se nesta conformidade o estatuído no art.º 23 do IVA - Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista imposto, ou seja o imposto suportado referente às atividades exercidas fora do âmbito de isenção de IVA será, em função do método definido, apurado por via do "pro-rata" ou da afetação real.

Também com relevância em sede deste imposto sobre o valor acrescentado e por força do disposto no n.º 10 do art.º 15.º do CIVA, é de realçar que estão também totalmente isentas de imposto as transmissões, a título gratuito de bens alimentares, para posterior distribuição a pessoas carenciadas, efetuadas a instituições particulares de solidariedade social e a organizações sem fins lucrativos.

Por último há que salientar o Decreto-Lei 20/90 de 13 de janeiro que regimenta a restituição do IVA nas IPSS quando no exercício das suas actividades efetuarem transmissões de bens e prestações de serviços. Este diploma concede algumas isenções de IVA às instituições particulares de solidariedade social, através da restituição pelo Serviço de Administração do IVA do imposto suportado em algumas importações e aquisições de bens e serviços

Imposto do selo - IS

O imposto do selo sendo o imposto mais antigo do sistema fiscal português (foi criado por alvará de 24 de dezembro de 1660) e mesmo sendo considerado, até à sua reforma, operada em 2000, um imposto anacrónico, não ignorou as IPSS.

Assim, no Capítulo II deste Código referente às isenções o art.º 6.º - Isenções subjetiva, prevê expressamente que são isentos de imposto do selo, quando este constitua seu encargo as instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas.

Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis - IMT

O imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), que substituiu o imposto municipal de SISA, continua a incidir sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade sobre imóveis e das figuras parcelares desse direito, podendo estes direitos transmitir-se sob diversas formas ou ocorrer na constituição ou extinção de diversos tipos de contratos.

Em matéria de isenções, do mesmo modo que os anteriores códigos analisados, também este imposto contempla expressamente as IPSS ao mencionar na alínea e) do art. 6.º do CIMT que ficam isentos de IMT as instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas, quanto aos bens destinados, direta e imediatamente, à realização dos seus fins estatutários.

Não se trata de uma isenção automática pois está dependente de reconhecimento prévio, conforme dispõe o art.º 10.º do CIMT ao estatuir, designadamente, que as isenções são reconhecidas a requerimento dos interessados, a apresentar antes do ato ou contrato que originou a transmissão junto dos serviços competentes para a decisão, mas sempre antes da liquidação que seria de efetuar.

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis - IMI

O IMI segue a conceção que presidia à contribuição autárquica quanto às isenções, todavia com este Código opera-se uma reforma



do sistema de avaliação da propriedade, em especial da propriedade urbana. Pela primeira vez em Portugal, o sistema fiscal passa a ser dotado de um quadro legal de avaliações totalmente assente em fatores objetivos, de grande simplicidade e coerência interna, e sem espaço para a subjetividade e discricionariedade do avaliador.

No que concerne às IPSS o legislador seguiu, em linha com os outros códigos tributários atrás analisados, isenção de IMI às IPSS.

Todavia o legislador achou desnecessário que esse preceito referente à isenção constasse no próprio código do IMT optando antes por o considerar no Estatutos dos Benefícios Fiscais, artigo 44º nos seguintes termos, estão isentos de imposto municipal sobre imóveis as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas coletivas a elas legalmente equiparadas, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins, salvo no que respeita às misericórdias, caso em que o benefício abrange quaisquer imóveis de que sejam proprietárias.

O Imposto sobre Veículos - ISV

São sujeitos passivos deste imposto os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis, considerando-se como tais as pessoas em nome de quem seja emitida a declaração aduaneira de veículos ou a declaração complementar de veículos.

São ainda sujeitos passivos do imposto o pessoas que, de modo irregular, introduzam no consumo os veículos tributáveis.

Também aqui encontramos isenção de imposto, assim nos termos do disposto no art. 52.º do CISV as pessoas coletivas de utilidade pública e instituições particulares de solidariedade social estão isentas do imposto o veículos para transporte coletivo dos utentes com lotação de nove lugares, incluindo o do condutor, adquiridos a título oneroso, em estado novo, por pessoas coletivas de utilidade pública e instituições particulares de solidariedade social que se destinem ao transporte em atividades de interesse público e que se mostrem adequados à sua natureza e finalidades.

O reconhecimento da isenção prevista no presente artigo depende de pedido dirigido à Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, anterior ou concomitante à apresentação do pedido de introdução no consumo, instruído com docu-

mento comprovativo atualizado do estatuto jurídico da instituição e documento comprovativo da aquisição.

Os veículos devem ostentar dizeres identificadores da entidade beneficiária, inscritos de forma permanente nas partes laterais e posterior, em dimensão não inferior à da matrícula, considerando-se, de outro modo, haver introdução ilegal no consumo.

O Imposto Único de Circulação - IUC

Por último encontram-se isentos de IUC os sujeitos passivos que sejam pessoas coletivas de utilidade pública e instituições particulares de solidariedade social nos termos do art.º 5.º do IUC.

Esta isenção é reconhecida mediante despacho do Diretor-Geral dos Impostos sobre requerimento das entidades interessadas devidamente documentado.

Orçamento do Estado para 2013 (Proposta)

Da análise à Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2013 (Proposta de Lei n.º 103/XII) apresentado no passado dia 15 de outubro na Assembleia da República das alterações à lei fiscal previstas naquele documento, para vigorar a partir de 1 de janeiro de 2013, não se anteveem mexidas significativas ao atual enquadramento fiscal das IPSS, porém encontra se previsto a restauração para 2013 do regime de restituição do IVA que vigorou até dezembro de 2010, deste modo as IPSS voltarão a beneficiar da possibilidade de reembolso do IVA suportado na aquisição de alguns bens ou serviços utilizados única ou predominantemente na prossecução dos respetivos fins estatutários, ainda que apenas em 50% do IVA incorrido e sujeito a um limite quantitativo. ▬

“(…) as IPSS voltarão a beneficiar da possibilidade de reembolso do IVA suportado na aquisição de alguns bens ou serviços utilizados (…)”



REGIMES JURÍDICO E FISCAL DO AGRUPAMENTO COMPLEMENTAR DE EMPRESAS (ACE)

- O PAPEL DO ROC



A cooperação económica entre empresas constitui uma das formas mais vulgares de organização do mundo empresarial. Hoje em dia é cada vez mais raro vermos empresários a crescer por si só, isoladamente, encarando todos os outros como concorrentes. Considerando que a forma jurídica do Agrupamento Complementar de Empresas (ACE) é das mais frequentes para este tipo de cooperações económicas parece-nos vital que os técnicos em geral (economistas, gestores, técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas, juristas, etc.) tenham conhecimento do regime aplicável a este tipo de entidades.

O presente estudo pretende dar uma imagem tão abrangente quanto possível do enquadramento jurídico e fiscal do ACE. Centrámos este enquadramento nas áreas em que o Revisor Oficial de Contas (adiante designado apenas de ROC) deverá ter um conhecimento aprofundado quando procede à revisão/auditoria deste tipo de entidades. Por último, procurou-se realçar o papel reservado ao Revisor Oficial de Contas na qualidade de Fiscal Único, ou mesmo como elemento integrante do Conselho Fiscal.

Não procurando ser um estudo exaustivo e detalhado, pretende antes alertar para as situações que se consideram mais significativas neste âmbito.

Os Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE)

ENQUADRAMENTO JURÍDICO DOS ACE

Objeto do ACE

O ACE surge na grande maioria das vezes fruto da necessidade de cooperação entre diversas entidades. Esta cooperação é bastante frequente nas obras de grande dimensão, tem surgido como resposta aos requisitos dos concursos públicos (ex: estradas, pontes e outras infraestruturas). Os programas de concurso especificam as condições estabelecidas para admissão dos concorrentes e a apresentação de propostas, sendo que estas propostas são, normalmente, complexas, dado que integram uma pluralidade de ser-

viços/fornecimentos e obrigam a uma dimensão do concorrente que dificilmente uma empresa tem capacidade para responder de forma isolada.

Mais recentemente, a utilização desta forma de cooperação generalizou-se a outro tipo de atividades, por exemplo, um dos ACE a que aludiremos ao longo deste estudo, surge da cooperação de uma empresa tecnológica (Sistemas de Informação) e uma entidade de Serviços Partilhados de Saúde com o objetivo de fornecer a clientes externos novos sistemas financeiros partilhados. Hoje em dia existem diversos tipos de cooperação com maior ou menor dimensão.

O n.º 1 da Base II da Lei n.º 4/73, Lei que instituiu em Portugal os ACE, menciona que “os agrupamentos complementares de empresas não podem ter por fim principal a realização e partilha de lucros e constituir-se-ão com ou sem capital próprio”.

No entanto, como é do senso comum, quase todos os ACE que se conhecem são constituídos com o objetivo de proporcionarem lucros porém, formalmente, esses lucros pertencem às empresas que os constituem. O fim explícito do ACE consiste na melhoria das condições de exercício da atividade económica dos membros, em especial no alcance de maiores sinergias, proporcionando maiores lucros aos seus membros. O fim lucrativo é apenas acessório.

A este respeito comentava Vasco Branco Guimarães “(...)” *o agrupamento não dá lugar por si próprio à realização e partilha dos benefícios”. Tal redação indica claramente que a atividade lucrativa será sempre considerada imputável às empresas que constituem o agrupamento, num critério de transparência fiscal evidente*¹

O objeto de um ACE deve ser claramente identificável nos seus Estatutos, onde os lucros são referidos como acessórios. A título de exemplo transcreve-se o artigo referente ao objeto de um dos Estatutos consultados que, explicita, desde logo, este desiderato.

ARTIGO X.º OBJETO

UM - O Agrupamento tem por objeto principal a gestão de ativos técnicos, serviços de engenharia, serviços de construção e de manutenção de instalações técnicas e o exercício de atividades e prestação de serviços afins e complementares daqueles.

DOIS - Acessoriamente, o Agrupamento pode ter por objeto a realização e partilha de lucros.

É importante realçar que está vedada aos membros a prática de atividades concorrentes ao objeto do ACE nos termos do art. 9.º n.º 2 do DL n.º 430/73 de 25 de agosto, “na falta de disposição em contrário, é proibida aos membros do agrupamento atividade concorrente da que este tenha por objeto.”

Breve enquadramento do Consórcio vs. ACE - principais diferenças e semelhanças

Como foi referido anteriormente a criação de um ACE responde a necessidades específicas de cooperação. Contudo, para responder a essas necessidades existem duas formas jurídicas primordiais de cooperação o consórcio e o ACE.

Embora este estudo se centre na análise aos ACE, considera-se relevante enquadrar sucintamente as diferenças entre o consórcio e o ACE para melhor se compreender o enquadramento jurídico deste tipo de cooperações, através da análise às suas principais diferenças.

No consórcio, ao contrário do que acontece no ACE, não é constituída uma nova pessoa coletiva. Não tem personalidade jurídica, não efetua contratos (ou atos que obriguem a entidade) em nome próprio mas das entidades que o integram. Pode comprovar-se este entendimento através do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02/03/2004 “no ordenamento jurídico português o consórcio não tem personalidade jurídica, nem judiciária, não podendo por isso, estar em juízo”.

Em termos jurídicos, o consórcio assemelha-se ao casamento, cada cônjuge mantém a sua individualidade, quando celebram contratos fazem-no ou individualmente em nome de um dos cônjuges ou em nome dos dois e não de uma nova entidade. Assim, quando as entidades integrantes no consórcio celebram contratos com terceiros, obrigam-se diretamente, ou seja, os direitos e obrigações incidem diretamente sobre elas. Consequentemente, não possui órgãos (administração e fiscalização), apenas é habitual ser designado um chefe (líder) de consórcio cujo objetivo é dirigir e dinamizar o mesmo.

Deste modo, contrariamente ao ACE, não há lugar à obrigatoriedade, de obtenção do certificado de admissibilidade de denominação de pessoa coletiva, emitido pelo Registo Nacional de Pessoas Coletivas, nem da declaração fiscal de início de atividade e nem da matrícula na Conservatória do Registo Comercial. Na prática, observa-se que a maior parte dos consórcios constituídos tem uma denominação (ex: Elos para construção do TGV Poceirão-Caia) mas esta designação não corresponde à constituição de uma nova entidade.

O consórcio tem apenas por base um contrato típico regulamentado por Lei (DL n.º 231/81 de 28 de julho), designado por, contrato de consórcio. Assim, apenas necessita da assinatura de um contrato para ser criado, enquanto o ACE tem por base um enquadramento legal mais complexo e obriga a outros requisitos detalhados nos próximos capítulos deste estudo.

O contrato de consórcio tem a sua vigência definida, enquanto que para o ACE é facultativa, no entanto o mais frequente é que a sua vigência seja também delimitada.

Facilmente se compreende que, para determinado tipo de cooperações menos complexas e, normalmente, de curto prazo haja pre-

ferência pela adoção do regime do consórcio pois obriga a menores formalidades.

Precusores dos ACE:

Para que se entenda mais facilmente o contexto em que os ACE surgem revela-se importante analisar os seus primórdios. Dos primeiros exemplos que se encontraram na literatura consultada destacam-se a ISOLA – Sociedade Comercial de Isolamentos de Cortiça, Lda. que remonta a 1953. O objeto social era o comércio de aglomerados de cortiça e subprodutos. A constituição da ISOLA surgiu da necessidade de potenciar as vendas no mercado por parte de diversos concorrentes do setor. A ISOLA administrava as vendas e as compras das empresas sócias e imputava os resultados líquidos (positivos ou negativos) a essas empresas. A grande diferença da ISOLA para as restantes sociedades é que esta não tinha como propósito o lucro, mas a satisfação dos interesses dos seus sócios.

Outro exemplo é o da UCEL, União Cerâmica Exportadora, Lda., de 1963, cujos sócios eram diversos produtores de cerâmica e cujo objeto era a “colocação no estrangeiro de produtos fabricados pelas próprias empresas, distribuindo a UCEL as encomendas por si angariadas entre elas, mas sendo todas as vendas feitas por conta e risco das mesmas empresas associadas”.

Nestes dois exemplos, verificamos que o fim das duas sociedades (cooperação e partilha) é bastante próximo do que viria a ser o agrupamento complementar de empresas e, inclusive no segundo caso, as quotas não eram transmissíveis, sendo liquidadas se algum dos sócios pretendesse deixar a sociedade.

Facilmente se constata que o enquadramento jurídico das sociedades anónimas ou por quotas seria desajustado para este tipo de atividade. Chegou-se à conclusão, no início da década de 1970, que fazia sentido criar um tipo de entidade específica, cujo objeto fosse o agrupamento de várias entidades/pessoas singulares. Assim, foi instituído o ACE, através da Lei n.º 4/73 de 4 de junho, sendo posteriormente complementada pelo DL n.º 430/73 de 25 de agosto.

Efetivamente, a própria conjuntura internacional e a maior competitividade nos mercados (externo e interno), determinaram o aparecimento de novas figuras jurídicas que possuíssem personalidade jurídica mas que permitissem uma maior capacidade de resposta e representação que a sociedade não tinha. O estudo de Vasco Guimarães “Aspetos Fiscais dos Agrupamentos Complementares de Empresas” de 1985 enquadra a publicação dos dois diplomas da seguinte forma “Tais diplomas limitam-se a dar forma e enquadramento legal a uma já repetida aspiração e desejo dos empresários portugueses de então, que vinham de há uns anos àquela parte a chamar a atenção do poder público para a necessidade de instituição de novas formas de organização que respondessem às solicitações do crescente desenvolvimento industrial e comercial (...)”.

A própria Lei n.º 4/73, no número 1 da Base I, refere “as pessoas singulares ou coletivas e as sociedades podem agrupar-se, sem prejuízo da sua personalidade jurídica, a fim de melhorar as condições de exercício ou de resultado das suas atividades económicas” e no n.º 2 conclui “as entidades assim constituídas são designadas por (agrupamentos complementares de empresas)”.



A figura do ACE em Portugal foi inspirada pelo GIE ("Groupement d' Interêt Economique") criado em França no ano de 1967. Optou-se por uma figura jurídica específica ao invés de alargar o conceito de sociedade comercial. Todo o enquadramento normativo tem por inspiração o GIE.

De referir, no entanto, que após a sua criação e até à década de 1990, não assistimos à constituição de um elevado número de ACE em Portugal, especialmente em virtude dos períodos de recessão do pós 25 de abril.

Já na década de 1990 e, na sequência das grandes obras públicas, grande parte financiadas por fundos comunitários surgiram diversos ACE, nomeadamente, no âmbito dos contratos de empreitada.

Mais recentemente assistiu-se à criação de ACE em diferentes áreas, em especial ao nível da prestação de serviços com incidência em preocupações de natureza laboral. A grande vantagem a este nível, como se verá adiante, relaciona-se com o vínculo contratual do colaborador do ACE. Todos os colaboradores contratados pelo ACE têm vínculo contratual com esta entidade e não com os seus membros pelo que a extinção do ACE determina a caducidade dos contratos de trabalho. Considerando que os serviços a prestar são limitados no tempo, a estrutura de custos do ACE adapta-se a este requisito.

Personalidade jurídica

Como já se referiu, o ACE, contrariamente ao consórcio, possui personalidade jurídica ou seja é sujeito de direitos e obrigações.

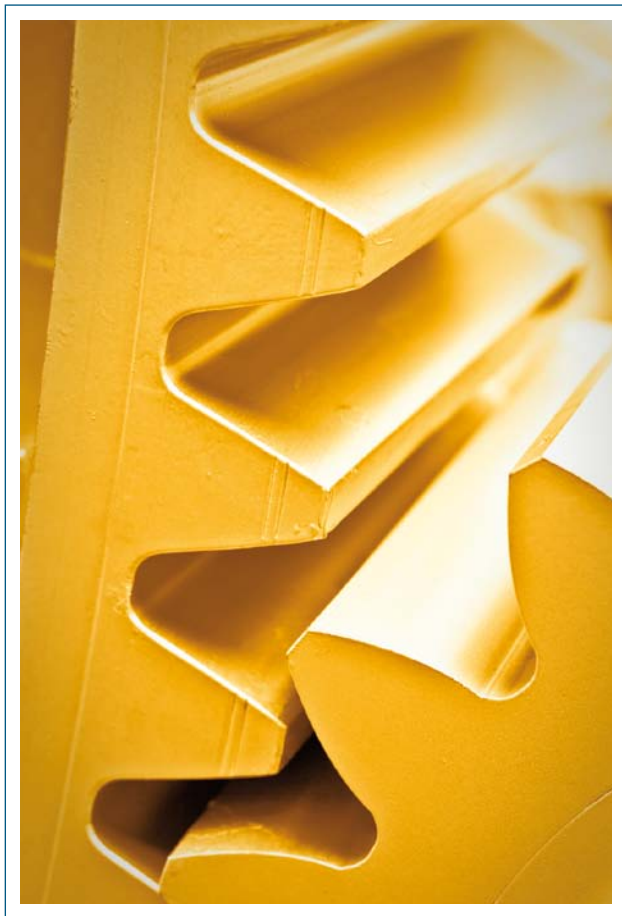
Para a sua criação é necessário cumprir os seguintes requisitos:

- Certificado de admissibilidade do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (RNPC);
- Atas da Assembleia-Geral (AG) de cada sociedade integrante ou do Conselho de Administração (caso o poder lhe tenha sido atribuído pela AG ou estatutariamente) que contenham a deliberação de criação do ACE e onde constem os poderes para outorga do contrato constitutivo;
- Estatutos do ACE (aprovados pelas administrações das sociedades integrantes).

O contrato constitutivo está dispensado de escritura pública (como tinha sido inicialmente consagrado pela Lei n.º 4/73 de 4 de junho) na sequência do processo de simplificação administrativa propagado pelo DL n.º 36/2000 de 14 de março. Assim, para a constituição de um ACE é necessário apenas o documento particular (contrato constitutivo).

Como possui personalidade jurídica é necessário o registo da firma que é sujeita à autorização prévia do RNPC. Para isso terá que ser obtido o certificado de admissibilidade emitido, também, pelo RNPC. A denominação deve conter "agrupamento complementar de empresas" ou "ACE" de acordo com o n.º 1 da Base III da referida Lei 4/73.

De salientar que, conforme referido no n.º 1 do art. 3.º do DL n.º 430/73 "A firma do agrupamento poderá consistir numa denominação particular ou ser formada pelos nomes ou firmas de todos os seus



membros ou de pelo menos, um deles". Já o n.º 2 do citado artigo menciona "Quando da firma do agrupamento não constarem os nomes, ou firmas de todos os seus membros, deverão estes ser especificados em todas as publicações obrigatórias e em todos os atos ou contratos escritos em que o agrupamento intervenha. Se, porém, o número de agrupados for superior a cinco, bastará a especificação do nome ou firma de cinco".

A razão para esta obrigatoriedade deriva do facto de o ACE ser uma pessoa coletiva cujos membros respondem subsidiariamente pelas dívidas do agrupamento, pelo que é bastante relevante dar a conhecer perante terceiros a identificação dos membros participantes.

Contrato constitutivo

De acordo com a Base III, n.º 1, da Lei n.º 4/73, no contrato constitutivo devem constar:

- A firma;
- O objeto;
- A sede;
- A duração (quando limitada);
- As contribuições dos agrupados para os encargos e a constituição do capital, caso existam.

Adicionalmente aos requisitos obrigatórios devem constar do contrato "os direitos e as obrigações dos agrupados, a administração, a fiscalização, a prorrogação, a dissolução e a liquidação e a partilha do agrupamento e ainda os poderes, os deveres, a remuneração e a destituição dos administradores, bem como a entrada e saída de elementos do agrupamento, cumpridas as suas obrigações sociais."³

Uma forma abreviada de elaborar o contrato constitutivo e que por vezes se observa na prática, consiste em identificar os contraentes e a deliberação de constituição do ACE. Desta forma remete-se toda a restante informação para os estatutos, satisfazendo a prática notarial de preparação de documento complementar.

O controlo da legalidade sobre se a documentação cumpre os requisitos de constituição do ACE incumbe ao jurista que acompanha a sua criação, enquanto, no passado, quando carecia de escritura pública, era efetuado pelo notário e pelo Conservador do Registo Comercial.

Sede

O ACE tem normalmente uma sede própria, esta é a situação mais habitual já que a grande maioria dos ACE têm autonomia face aos seus membros. No entanto, nada impede que corresponda à sede do membro com maior participação ou liderança.

Duração

A duração dos ACE é habitualmente limitada. A grande maioria, é constituída para implementação de um projeto específico, tendo a duração desse mesmo projeto. De referir, no entanto, que em termos legais nada obriga a que a duração do ACE seja limitada e, no caso de o ser, tem que ser mencionada no contrato constitutivo e/ou nos estatutos.

Capital e contribuições das agrupadas

Não existe obrigatoriedade legal de capital social nos ACE. Assim, a sua grande maioria é constituída sem capital social, pelo que no contrato constitutivo apenas se encontram as participações e as contribuições das empresas agrupadas.

As contribuições das agrupadas são suportadas pelos membros, salvo disposição em contrário, como se pode observar pelo exemplo, retirado de um dos estatutos consultados:

Artigo X.º

PARTICIPAÇÃO DOS MEMBROS DO AGRUPAMENTO NOS RESULTADOS

1. Os membros do Agrupamento participam nos respetivos encargos e proveitos e/ou excedentes de tesouraria na proporção das suas participações no Agrupamento, com ressalva da Agrupada (XXX) que apenas participa nos encargos do Agrupamento até ao limite de XXXX mil euros.

Responsabilidades

Conforme se referiu no capítulo da personalidade jurídica, os membros do ACE respondem subsidiariamente pelas dívidas do agrupa-

mento ou seja “as empresas agrupadas respondem solidariamente pelas dívidas do agrupamento, salvo cláusula em contrário do contrato celebrado por este com um credor determinado.”⁶⁴ “Os credores do agrupamento não podem exigir das empresas agrupadas o pagamento dos seus créditos sem prévia exclusão dos bens do próprio agrupamento.”⁶⁵

Como se pode observar na generalidade dos estatutos e dos contratos constitutivos, a responsabilidade é por defeito solidária mas pode ser imputada a algum dos membros como se pode observar nos exemplos de cláusulas estatutárias seguintes:

Artigo X.º
RESPONSABILIDADE

UM – As sociedades agrupadas são solidariamente responsáveis, nos termos legais, pelas obrigações e dívidas do Agrupamento, salvo cláusula em contrário expressa nos contratos celebrados com credores determinados.

DOIS – Na ordem interna das suas relações, a responsabilidade dos membros do Agrupamento atribuir-se-á, entre os mesmos, na proporção das suas participações no Agrupamento.

Artigo X.º
RESPONSABILIDADE POR DÍVIDAS DO AGRUPAMENTO

2. Pelas dívidas do Agrupamento, depois de excluídos os bens próprios deste, responderá apenas o Agrupado XXXX.
3. Nos negócios jurídicos celebrados com terceiros deverá ser sempre expressamente incluída uma cláusula de exclusão da responsabilidade dos demais Agrupados.

Considerando que o ACE tem personalidade jurídica, as obrigações de pagamento recaem sobre o próprio agrupamento, mesmo que os bens se destinem apenas à parte dos trabalhos da responsabilidade de um só membro. Como se pode observar nos exemplos supra, os credores deverão, em primeira linha reclamar os seus créditos junto do ACE. No caso de um processo de execução, caso se venha a concluir que o património é insuficiente, então deverá ser exigida a liquidação por parte dos membros (responsabilidade subsidiária). Se um dos membros não tiver património, o credor pode exigir a totalidade da dívida apenas aos restantes membros (responsabilidade solidária).

Órgãos

As referências legais aos órgãos do ACE encontram-se na Lei n.º 47/73, de 4 de junho e no DL n.º 430/73, de 25 de agosto, são designadamente, os seguintes:

- Administração;
- Assembleia Geral;
- Fiscalização.

ADMINISTRAÇÃO

O n.º 1 do art. 6.º do referido DL n.º 430/73 refere que “a administração é exercida por uma ou mais pessoas, nos termos designados no contrato.”

De realçar que, o número de administradores/gerentes não é obrigatoriamente ímpar (mais frequente), no entanto, se for instituído um número par, é conveniente atribuir ao Presidente voto de qualidade.

Os estatutos deverão definir se a administração/gerência é remunerada ou não (já que muitas vezes os administradores são remunerados nas sociedades de onde provém).

Compete à Assembleia Geral a nomeação, a exoneração e o montante da remuneração (se aplicável) dos administradores/gerentes.

Como exemplo, pode observar-se a seguinte cláusula comum à grande maioria dos Estatutos:

CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO

Artigo X.º
COMPOSIÇÃO, DESIGNAÇÃO E MANDATO

1. O Agrupamento será administrado, representado e vinculado por um Conselho de Administração composto por X administradores, entre os quais um poderá ser designado administrador-delegado; a deliberação que eleger o Conselho de Administração designará ainda qual dos eleitos desempenhará as funções de Presidente.
2. O Conselho de Administração e os seus membros serão eleitos em Assembleia Geral, a qual também os pode destituir.
3. A Assembleia Geral pode deliberar que os administradores sejam remunerados, bem como fixar o valor da retribuição e demais condições de exercício do cargo.

ASSEMBLEIA GERAL

O n.º 1 do art. 7.º do DL n.º 430/73, refere que “as deliberações dos sócios são tomadas à pluralidade de votos, contando-se um voto por cada sócio, salvo disposição em contrário do contrato.”

Deste modo, verifica-se que a regra para tomada de decisões no ACE é a maioria simples.

A regra que se observa na prática é que existindo participações diferenciadas o poder de voto será proporcional ao valor da participação (ver o exemplo seguinte, que consta da maior parte dos estatutos consultados).

Artigo X.º
ASSEMBLEIA GERAL

UM - A Assembleia Geral é constituída por um representante de cada uma das sociedades agrupadas.

DOIS- Na Assembleia Geral cada sociedade agrupada terá direito a um número de votos igual à respetiva percentagem de participação.

Embora na maior parte dos contratos de ACE a que tivemos acesso, a regra instituída seja a proporcional, segundo a grande maioria dos autores ela afigura-se como ilegal. Da conjugação da leitura dos art. 2.º, n.º 2, 11.º, n.º 3 e 16.º, n.º 2 do referido DL, pode constatar-se que o espírito da Lei sufragava que cada membro deveria ter direito a um voto, independentemente da sua participação.

Como exemplo cita-se Pinto Ribeiro e Rui Duarte Pinto: “muitos dos estatutos preveem a diferenciação do número de votos em função da diversidade do valor das participações dos membros, o que parece ilegal, sendo assim tais disposições são nulas.”⁶⁵

Como forma de se obter o resultado pretendido os membros do ACE podem subscrever um acordo parassocial nos termos do artigo 17.º do CSC - “Os acordos parassociais (...), se obriguem a uma conduta não proibida por lei têm efeitos entre os intervenientes (...).”. Neste caso, como a conduta de votar de acordo com a participação não é proibida por lei, apenas não se encontra prescrita como regra base, o acordo parassocial pode vincular os outorgantes a que o número de votos varie em função da participação no ACE.

FISCALIZAÇÃO

A base V da referida Lei n.º 4/73, menciona que “a fiscalização da gestão por um ou mais revisores oficiais de contas, ou por sociedade de revisores oficiais de contas, designados pela assembleia geral, é obrigatória, desde que o agrupamento emita obrigações.”

Esta situação não é muito frequente nos ACE, já que o financiamento da sua atividade é normalmente suportado pelos seus membros.

Porém, o DL n.º 430/73 de 25 de agosto, no art. 8.º, n.º 1 impõe que a administração preste anualmente contas e o n.º 2 do mesmo artigo refere que “não havendo disposição da lei e do contrato sobre a fiscalização da gestão, a assembleia-geral poderá designar, pelo período máximo de três anos, renovável, uma ou mais pessoas para fiscalizar a gestão e dar parecer sobre as contas.”

Pode concluir-se o seguinte:

- Caso o ACE emita obrigações, a fiscalização da gestão por revisor oficial de contas é obrigatória;
- Não existindo a obrigação anterior, há que averiguar o contrato constitutivo e concluir que tipo de órgão de fiscalização deve ser constituído;
- Independentemente da fiscalização, a administração é obrigada a prestar contas anualmente.

Nos exemplos apreciados, os ACE eram fiscalizados por revisor oficial de contas/sociedade de revisores oficiais de contas, tendo inclusive num dos casos sido nomeado um conselho fiscal.

De modo a detalhar-se, na prática, o tipo de cláusulas em que se prescreve a fiscalização, refere-se a seguinte cláusula estatutária, comum a diversos estatutos apreciados:

Artigo X.º

COMPOSIÇÃO, DESIGNAÇÃO E MANDATO

1. A fiscalização da atividade do Agrupamento compete a um Conselho Fiscal composto por três membros efetivos, um dos quais será o seu Presidente, e um suplente, eleitos em Assembleia Geral.
2. Um dos membros efetivos e o seu suplente deverão ser obrigatoriamente revisores oficiais de contas ou indicados por sociedade de revisores oficiais de contas.

3. O mandato do Conselho Fiscal é de X anos, o qual poderá ser renovado, uma ou mais vezes.

Como competências do conselho fiscal ou fiscal único, elas não diferem das competências de fiscalização das sociedades comerciais (art. 420.º e art. 420º A do CSC). Para maior detalhe consultar o capítulo designado por “A revisão às contas de ACE - O Papel do ROC - Fiscal Único/ Conselho Fiscal” apresentado seguidamente.

Admissão, transmissão, exoneração e exclusão de membros

Nos termos do art. 10.º do referido DL 430/73 “a admissão de novos membros do agrupamento só pode ter lugar nos termos do contrato ou, se este for omissão, por deliberação unânime dos agrupados.”

Esta salvaguarda é perfeitamente justificada, em virtude das entidades se agruparem em função de relações especiais, pelo que a entrada de um novo membro, sem o consentimento dos restantes, poderia introduzir um fator de perturbação grave.

O mesmo se passa relativamente à transmissão/cessão de participações de um membro a favor de um terceiro, apenas é possível no caso da “transmissão do respetivo estabelecimento ou empresa.”, situação idêntica ao trespassse.

Havendo unanimidade entre os membros do agrupamento, pode ultrapassar-se a proibição da transmissão optando-se pela exoneração de um membro e admissão de outro.

A exoneração dos membros está prevista no referido DL no art. 12.º, n.º 1 e 2, é determinada em função de:

- Ter sido prevista no contrato;
- Existir oposição do membro sobre modificações do contrato;
- Terem decorrido pelo menos 10 anos desde a admissão do membro e estarem cumpridas as obrigações assumidas.

Há ainda a possibilidade de exoneração sem qualquer justificação desde que haja acordo entre os agrupados. Exemplo de clausulado comum nestas situações:

Artigo X.º

EXONERAÇÃO DOS MEMBROS

1. Qualquer membro do Agrupamento pode exonerar-se nos casos previstos na lei e no presente contrato ou independentemente de qualquer justificação, desde que haja acordo entre os Agrupados.

O art. 13.º do referido DL prevê a exclusão de um membro do agrupamento. Esta decisão compete à assembleia geral mas só “pode ter lugar quando:

- a. O agrupado deixar de exercer a atividade económica para a qual o agrupamento serve de complemento;
- b. For declarado falido ou insolvente;
- c. Estiver em mora na contribuição que lhe caiba para as despesas do agrupamento, depois de notificado pela administra-



ção, em carta registada, para satisfazer o pagamento no prazo que lhe seja fixado e nunca inferior a trinta dias.”⁸

Além do previsto no DL, nos estatutos consultados é dado também um especial enfoque ao incumprimento doloso das obrigações dos membros, dando origem à sua exclusão:

Artigo X.º
EXCLUSÃO DE MEMBROS

1. A exclusão de qualquer membro do Agrupamento terá lugar quando se verifique o incumprimento culposo das suas obrigações e nos demais casos e termos previstos na lei.

Dissolução

A dissolução está prevista no art. 16.º do referido DL e ocorre:

- a. “Nos termos do contrato;
- b. A requerimento do Ministério Público ou de qualquer interessado quando violar a lei (...) se dedicar, como objeto principal, a atividade diretamente lucrativa;
- c. A requerimento de membro que houver respondido por obrigações do agrupamento vencidas e em mora.
- d. A morte, interdição, inabilitação, falência, insolvência, dissolução ou vontade de um ou mais membros não determina a dissolução do agrupamento, salvo disposição em contrário do contrato.”

É particularmente relevante salientar que a insolvência/falência não determina a dissolução do agrupamento, bem como a possibilidade de dissolução por parte de um membro que tenha respondido por dívidas do agrupamento.

Cronologia da legislação aplicável

Para sintetizar o enquadramento legal deste estudo e situar no tempo as principais normas legais que foram emitidas, optou-se por colocar uma resenha cronológica:

| Data da Publicação | Legislação aplicável | Objectivo |
|-------------------------|--|--|
| 04-06-1973 | Lei nº 4/73 | Consagrar a forma do agrupamento de pessoas coletivas e individuais. |
| 25-08-1973 | Decreto-Lei nº 430/73 | Regulamenta a constituição e funcionamento dos agrupamentos complementares de empresas. Diploma de carácter supletivo. |
| 13-05-1978 e 25-01-2001 | Decreto-Lei nº 128/98 com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 12/2001 | Registo Nacional de Pessoas Coletivas. |
| 14-03-2000 | Decreto-Lei nº 36/2000 | Dispensa de escritura pública sobre o contrato constitutivo do ACE. |
| 30-12-2005 | Decreto-Lei nº 60-A/2005 | Autorização legislativa consagrada no art. 95º - Dissolução e liquidação por via administrativa. |
| 29-03-2006 | Decreto-Lei nº 76A/2006 | Alteração da Lei nº 4/73 - simplificação do conteúdo do contrato constitutivo |

A revisão às contas de ACE - O Papel do ROC - Fiscal Único / Conselho Fiscal

Como já se referiu, apenas existe obrigatoriedade legal de fiscalização no caso de o ACE emitir obrigações (base V da Lei nº 4/73 de 4 de junho). No entanto, o contrato constitutivo pode impor um determinado tipo de fiscalização, até porque a administração é obrigada a prestar contas anualmente nos termos do n.º 1 do art. 8.º do DL 430/73, de 25 de agosto.

A este respeito, os estatutos que preveem a existência de um Conselho Fiscal determinam usualmente um dos membros efetivos a ser obrigatoriamente revisor oficial de contas.

As competências do conselho fiscal, além das previstas na lei, são enumeradas nos respetivos estatutos, nomeadamente, as mais usuais que se coligiram como segue:

- a. Emitir parecer não vinculativo sobre a aquisição e oneração de imóveis;
- b. Emitir parecer não vinculativo sobre a prestação de cauções e garantias reais pelo Agrupamento;
- c. Participar, sem direito de voto, nas reuniões do Conselho de Administração convocadas a seu pedido e nas que tenham por objeto aprovar o relatório de gestão, as contas e o orçamento anual.

Se analisarmos as 3 competências adicionais, verifica-se que não derivam de particularidades do tipo de entidade (ACE), poderiam inclusive ser competências incluídas no contrato de uma sociedade comercial. As competências supracitadas têm um âmbito de controlo e podem perfeitamente incluir-se no dever de vigilância previsto pelo art. 420.º A do CSC, sendo que a competência prevista na alínea c) é inclusive um dos poderes do conselho fiscal conforme art. 421.º n.º 1 alínea d).

Pelo exposto, pode facilmente concluir-se que não é pela via das competências do conselho fiscal/revisor oficial de contas que a revisão/auditoria ao ACE tem diferentes especificidades face às sociedades comerciais. Não obstante, como se verá seguidamente, as especificidades ao nível do enquadramento legal e fiscal inerentes ao ACE tem um impacto significativo na revisão/auditoria ao longo de todas as suas fases.



No âmbito do presente estudo, não se pretende dar ênfase aos procedimentos habituais de auditoria que, por analogia, se aplicam a este e a outros tipos de entidades, mas sim destacar as especificidades que podem surgir no decorrer do trabalho, que requerem, da parte do ROC, especial atenção, bem como procedimentos de revisão/auditoria específicos.

PLANEAMENTO DO TRABALHO

Na elaboração do plano global de revisão, o ROC deverá conceber procedimentos que permitam uma correta avaliação do risco de revisão/auditoria e definição dos limites da materialidade, conforme dispõe a DRA 300 – Planeamento, considerando alguns aspetos mais específicos, como sejam:

- Identificação das principais áreas de negócio da entidade, incluindo os segmentos de mercado alvo, o envolvimento dos parceiros na atividade, os objetivos de cooperação e as estratégias definidas pelos membros, bem como as mesmas são absorvidas pelo pessoal chave do ACE;
- Obtenção de uma compreensão da estrutura conceptual, das leis e regulamentos aplicáveis à entidade, tendo em conta a necessidade de fixar objetivos adicionais ao trabalho de revisão/auditoria;
- Leitura de atas e análise dos planos de atividades e orçamentos anuais e plurianuais do agrupamento;
- Identificação das partes relacionadas dando especial ênfase sobre as transações entre os membros e o ACE, no caso de existirem;
- Expectativas da administração face à continuidade do ACE (até ao termo definido ou caso não seja definido, quais as expectativas de continuidade).

CONHECIMENTO DO NEGÓCIO

O ROC deve efetuar o conhecimento do negócio e do mercado em que as entidades atuam, de acordo com o disposto na ISA 315 - Compreensão da Entidade e do seu Ambiente e Avaliação dos Riscos Distorção Material e na DRA 310 – Conhecimento do negócio. A sua correta compreensão, em especial, a análise dos fatores económicos, sociais, legais e tecnológicos, permitirá um melhor desenho dos testes de controlo e substantivos a realizar nas fases seguintes de auditoria.

Primeiramente, há que ter em consideração que o ACE pode, ter ou não, capital social e tem como base a parceria/cooperação entre os membros, sendo estes os responsáveis por definir o objeto e a composição dos órgãos de administração e fiscalização. De notar, que toda esta informação se encontra no contrato constitutivo e nos respetivos estatutos, conforme abordado anteriormente.

O revisor/auditor deverá ter especial atenção ao cumprimento do objeto social do ACE, em especial, no que concerne ao fim lucrativo do ACE que, como se observou, pode apenas ser acessório. No caso de verificar que isso não acontece (de forma recorrente) tem a obrigação de, nos termos do dever de vigilância da lei e do contrato de sociedade, previstos no art. 420.º n.º 1 b) do CSC, comunicar à administração e/ou conselho fiscal. É, também, importante que o ROC

confronte a administração do ACE, indagando sobre potenciais práticas concorrentes dos membros, já que estas estão vedadas por lei.

Ao nível da entidade, deverá ser considerado o risco acrescido da estrutura exígua de capital, que estas entidades habitualmente utilizam pois são financiadas usualmente pelos seus membros, não detendo a obrigatoriedade de constituição de capital próprio. O ROC deve avaliar o equilíbrio financeiro, porquanto estas entidades podem contrair dívida externa e ter resultados negativos, sendo que a responsabilidade dos seus membros é subsidiária e solidária.

Outro fator muito relevante diz respeito à continuidade do ACE. Como se enunciou no regime jurídico, é frequente a constituição dos ACE por um período limitado, neste sentido, o ROC deverá ter especial atenção sobre a assunção de potenciais responsabilidades com trabalhadores, credores e outras entidades que possam ter sido assumidas por períodos mais longos. É ainda de salientar, que eventuais alterações de estratégia que ponham em causa a cooperação entre os membros, podem colocar em causa o princípio da continuidade deste tipo de entidades.

Relativamente ao regime fiscal, o revisor/auditor, nesta fase deve ter em conta o enquadramento geral das especificidades do regime de transparência fiscal e eventuais contingências inerentes aos preços de transferência.

Do exposto, ressalta a importância que assume o processo de conhecimento do negócio neste tipo de entidades.

MATERIALIDADE

A materialidade é definida em função dos utilizadores das demonstrações financeiras *“Um assunto é material se a sua omissão ou distorção puder razoavelmente influenciar as decisões económicas de um utilizador baseadas nas demonstrações financeiras.”*⁹

Neste sentido, é importante que o revisor/auditor tenha noção sobre quais são os principais utilizadores das demonstrações financeiras. Identificaram-se três grupos primordiais, o primeiro são os próprios membros do ACE que utilizam as contas para consolidar (se for o caso), preparar a informação fiscal e controlar a atividade. O segundo, a administração do ACE, para controlo da atividade, servindo de base a projeções futuras. O terceiro, dependendo da atividade do ACE (muitos deles são constituídos para articular com o setor público por exemplo as parcerias para execução de grandes obras públicas), o público em geral, muitas vezes representado pelos próprios media.

Neste sentido, nos casos em que o membro principal do ACE é uma entidade pública, os documentos de prestação de contas responsabilizam a gestão da administração do ACE mas sobretudo os seus membros e podem vir a justificar a utilização de fundos públicos.

Nestes casos, por uma questão de visibilidade e da própria regulamentação do setor público, na aferição da materialidade, por recurso à análise das demonstrações financeiras, há que estabelecer um nível de materialidade mais conservador.

AVALIAÇÃO DO RISCO DE AUDITORIA

Atendendo à DRA 400 – Avaliação do risco de revisão/auditoria, e conforme consta do ponto 15 das Normas técnicas de revisão/auditoria, *“(...) o revisor/auditor deve planejar o trabalho de campo e*

estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a sua determinação do risco da revisão/auditoria e a sua definição dos limites de materialidade.”

Na avaliação do risco, e tendo como suporte o conhecimento do negócio previamente efetuado, o revisor/auditor deverá ter presente ao nível da avaliação do risco inerente e risco de controlo, algumas situações específicas da natureza dos ACE, conforme se apresentam seguidamente:

Risco inerente:

- Não obrigatoriedade de constituição de capital social pode por em causa a solvabilidade do ACE;
- Interdependências entre operações do ACE e dos seus membros – risco de ver parte das operações e não o todo;
- Equilíbrio financeiro maioritariamente dependente dos seus membros;
- Impacto dos media – principalmente nos casos de ACE que se constituem para responder a concursos públicos. Podem dar visibilidade ao trabalho do auditor e constituir uma forma de pressão na sua independência;
- Continuidade do ACE – é constituído para uma parceria específica que é normalmente limitada no tempo;
- Decisão de exclusão ou transmissão da participação de algum dos seus membros pode por em causa a continuidade do ACE.

“ Não obrigatoriedade de constituição de capital social pode por em causa a solvabilidade do ACE;(...) ”

RISCO CONTROLO:

- Alteração do objeto de atividade do ACE para funções cujo âmbito se encontra vedado, particularmente, obtenção de lucros como atividade principal;
- Transações com membros/entidades relacionadas não autorizadas;
- Operações promovidas pelo ACE (tem personalidade jurídica própria como vimos anteriormente) não autorizadas pelos membros;
- Contribuições dos membros diferentes do disposto no contrato constitutivo/estatutos;
- Débeis critérios de imputação da matéria coletável e dos próprios resultados do ACE aos seus membros.
- Atividades plurianuais ou em curso à data de fecho e adequado corte de operações – principalmente, em ACE constituídos para executar grandes obras;

SISTEMA DE CONTROLO INTERNO (SCI)

De acordo com a DRA 410 – Controlo Interno, os procedimentos a efetuar neste âmbito têm como objetivo suportar o risco de controlo definido por asserção. O trabalho de revisão/auditoria nesta fase compreende o entendimento do SCI, respetivos teste e conclusão.

No que concerne às especificidades inerentes ao ACE (dependem maioritariamente da atividade e não tanto da forma legal da entidade) destacam-se os seguintes exemplos de procedimentos:

- Ativos fixos tangíveis e intangíveis:
 - verificar as autorizações dos próprios membros do ACE para as respetivas aquisições (se aplicáveis);
 - analisar se o método de mensuração/recuperabilidade dos investimentos não ultrapassa o prazo estabelecido para o ACE;
- No processo de gastos com pessoal aferir se os contratos de trabalho firmados com os colaboradores têm termo superior ao término previsto do ACE. Analisar, também, potenciais benefícios aos empregados não reconhecidos nas contas do ACE.
- Analisar os contratos firmados com entidades externas (clientes e fornecedores) que possam originar indemnizações a pagar após o término previsto do ACE;
- Ter em atenção que a data de reporte aos membros afeta o processo de preparação e reporte de informação (inclusive a elaboração das demonstrações financeiras) que deverá ser obrigatoriamente anterior à data de encerramento das contas individuais dos respetivos membros.

PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS

A revisão analítica é efetuada, numa primeira fase do trabalho (revisão analítica preliminar), acompanha o trabalho de revisão/auditoria e é um dos procedimentos finais do revisor/auditor, após o fecho definitivo das contas. Os procedimentos de revisão analítica, na mesma medida que o conhecimento do negócio, dependem maioritariamente da atividade da entidade e bastante menos da sua forma legal. Nos exemplos de procedimentos de auditoria a ACE a que tivemos acesso, identificaram-se um conjunto de procedimentos analíticos específicos que se acredita, possam ser extrapolados para outros agrupamentos:

- Variações ocorridas na rubrica de prestações de serviços face ao ano anterior e orçamento, verificando se as mesmas correspondem às expectativas traçadas pela administração e pelos seus membros;
- Variações ocorridas nas depreciações face ao ano transato e investimento realizado. A revisão analítica consiste, também, em dividir o valor bruto pelo número de anos de vida remanescente do ACE, já que a quase totalidade dos ativos fixos termina aí a sua vida útil para a análise de variações ou ausência de variações esperadas, ocorridas nos financiamentos obtidos (incluindo empréstimos dos membros) e correlação com o investimento realizado no período
- Análise de variações ou ausência de variações esperadas à rubrica de provisões, considerando que parte das responsabili-

“(...) analisar se o método de mensuração/recuperabilidade dos investimentos não ultrapassa o prazo estabelecido para o ACE; (...)”

dades com empregados (benefícios) e outros credores que não sejam ressarcidas até à data de término do ACE devam ser reconhecidas no passivo no momento do facto gerador;

- Análise da razoabilidade dos lucros (caso existam), indagando a administração sobre o cumprimento do objeto social do agrupamento.

PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS ESPECÍFICOS

A definição da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos substantivos a executar, devem ter em conta a materialidade, a avaliação preliminar do risco, simultaneamente, considerar as conclusões do levantamento e testes ao sistema de controlo interno.

Os procedimentos apresentados têm como base a experiência obtida no âmbito da revisão/auditoria de ACE e, adicionalmente, a recolha de alguns elementos de trabalhos de revisão/auditoria elaborados por colegas. O objetivo deste capítulo consiste em, considerar as contas associadas às classes de transações significativas daquelas entidades e apresentar sucintamente o detalhe dos procedimentos substantivos mais específicos deste tipo de entidades, considerando o seu enquadramento jurídico e fiscal.

Continuidade

Um dos objetivos que pode levar os membros a constituir um ACE refere-se à possibilidade de adequar a duração da entidade, à duração expectável de um projeto específico. Como se observou supra, é natural que os estatutos determinem que a duração do agrupamento é apenas a necessária à realização do seu objeto.

Neste sentido, o revisor/auditor deverá estabelecer procedimentos substantivos para aferir se as demonstrações financeiras estão preparadas de acordo com o termo expectável do ACE, ou seja, identificar se o princípio da continuidade foi ou não derogado, com especial enfoque para os critérios utilizados no reconhecimento de ativos e passivos.

Para estabelecer os procedimentos substantivos ou programas de trabalho a elaborar, o ROC deve ter em consideração o objetivo e o risco de auditoria. Nos casos em apreço foram considerados os seguintes:

- **Objetivo:** recolha de prova sobre todas as asserções;
- **Risco de deteção:** o mais baixo.

Os procedimentos substantivos a efetuar nesta área devem ter em consideração o conhecimento do negócio e a análise ao sistema de controlo interno. Passam-se a citar os procedimentos que se consideraram mais relevantes nesta área:



- Análise detalhada ao enquadramento legal e fiscal da atividade, nomeadamente verificar toda a legislação que regula a atividade do ACE, os requisitos estabelecidos nos concursos públicos (se aplicável), eventuais isenções fiscais (atividades isentas ou outras);
- Recolha e exame detalhado aos estatutos, ao contrato constitutivo, ao certificado de admissibilidade de firma ou denominação, às atas da assembleia-geral, conselho de administração e conselho fiscal (se aplicáveis), recolhendo informação sobre o desenrolar da atividade do ACE, particularmente no que concerne à sua duração expectável

“Um dos objetivos que pode levar os membros a constituir um ACE refere-se à possibilidade de adequar a duração da entidade, à duração expectável de um projeto específico.”

- Análise do grau de cumprimento do objeto do ACE (incluindo potenciais ameaças), através de indagação junto da administração e dos próprios membros sobre qual o estado dos projetos. Verificação dos autos de medição dos projetos em curso (se aplicável), análise junto dos responsáveis de projetos sobre qual o seu grau de acabamento e identificação de possíveis contingências que possam por em causa o objeto estabelecido do agrupamento;
- Revisão analítica detalhada face ao ano transato e respetivos orçamentos (curto, médio e longo prazos). Esta análise deve ser complementada com o exame à informação de gestão recolhida, usualmente, no departamento de controlo de gestão e corroborada junto da administração do agrupamento sobre a evolução do negócio. Estes exames devem potenciar o trabalho de identificação das partes relacionadas, dos principais clientes e fornecedores e de potenciais ameaças à prossecução do objeto do ACE. É importante que o ROC percecionemente potenciais desvios que ponham em causa a continuidade do agrupamento, aferindo se as responsabilidades perante terceiros estão adequadamente contabilizadas/divulgadas;
- Análise ao equilíbrio financeiro do agrupamento, verificando se o mesmo será sustentável até ao seu termo, nomeadamente, através das dotações previstas dos seus membros e do recurso a dívida externa (se aplicável), para mais detalhe ver próximo capítulo;
- Exame aos contratos firmados com clientes e fornecedores que possam exceder os prazos do agrupamento e que, por essa via, possam vir a gerar contingências com impacto nas demonstrações financeiras;
- Análise de contingências relativas a prazos de garantia que possam vir a ser reclamados futuramente, cujos impactos têm que ser refletivos nas demonstrações financeiras do agrupamento;
- Análise aos contratos de trabalho firmados com colaboradores de forma a identificar potenciais responsabilidades não contabilizadas para além do termo expectável do agrupamento;
- Análise aos critérios de reconhecimento de ativos (recuperabilidade), principalmente ativos fixos tangíveis e intangíveis cuja vida útil não deverá ultrapassar a duração do agrupamento. Análise da estimativa de valores residuais (se aplicável). Para maior detalhe ver o capítulo seguinte.
- Avaliar as divulgações dos temas supra no Anexo às DF.

Por último referir que, todos os procedimentos deverão ser corretamente suportados na pasta de auditoria, para permitir ao revisor/auditor aferir sobre se as demonstrações financeiras do ACE refletem adequadamente a derrogação do princípio da continuidade (se for o caso), bem como o grau de responsabilidades para com entidades terceiras, permitindo aos seus utilizadores avaliar a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade.

Ativos fixos tangíveis e intangíveis

Os ativos fixos tangíveis e intangíveis de uma entidade após o reconhecimento inicial podem ser recuperados através do uso ou pela sua alienação. Considerando que os ACE são constituídos por períodos limitados, o ROC deve estabelecer procedimentos substantivos

que lhe permitam aferir se a mensuração após o reconhecimento inicial tem em conta essa limitação temporal.

Objetivo: Recolha de prova sobre as seguintes asserções:

- Direitos e obrigações: propriedade da entidade; direito de usufruto;
- Valorização/mensuração: modelo valorimétrico e depreciação sistemática;
- Apresentação e divulgação: Balanço, DR, Anexo; Ónus e encargos; Locação financeira.

Risco de deteção: Médio.

Procedimentos a adotar:

- Análise documental por amostragem dos aumentos do período, confrontando que o respetivo titular dos ativos é o ACE e não um ou mais dos seus membros. Verifica-se, por vezes, uma tendência natural dos membros em controlar, disponibilizar e/ou utilizar os bens do agrupamento. Considerando que o agrupamento tem personalidade jurídica própria como se referiu anteriormente, o ROC deve confirmar a titularidade e o direito de usufruto desses ativos para poder avaliar a sua correta contabilização na esfera do agrupamento;
- Verificação dos critérios de depreciação dos bens, nomeadamente análise das vidas úteis e da estimativa dos valores residuais. Entenda-se que a vida útil a considerar em termos contabilísticos deve ser a menor, entre o período de vida útil estimado para o ativo isolado e o período de dissolução do ACE. Se for expectável que os ativos no final da duração do agrupamento sejam vendidos (caso mais habitual quando a vida técnica é superior à duração do agrupamento) deve aferir-se qual o valor residual, montante que não será depreciável pois será recuperado através da alienação. O ROC deve solicitar ao cliente a base da estimativa desses valores residuais e avaliar a sua razoabilidade;
- Análise e discussão com os responsáveis do ACE sobre perdas por imparidade em ativos que possam não ser utilizados ou alienados após o período de vigência do agrupamento e que tenham valor líquido contabilístico significativo;
- O revisor/auditor deverá ter especial atenção às divulgações. Matérias como o método de depreciação seguido pela entidade, as perdas por imparidade reconhecidas no período e eventuais responsabilidades (ónus e encargos) que ultrapassem o período de vigência expectável do ACE, devem figurar claramente no anexo às DF. Estas divulgações são primordiais para que se possa entender de que forma, os direitos e obrigações subjacentes a estes ativos transitam ou são dissolvidos, no momento da liquidação do agrupamento.

Financiamentos obtidos

O financiamento dos ACE pode ser efetuado através de dotações dos membros ou através de dívida externa contratada diretamente pela entidade. Como já se referiu, os ACE estão dispensados de ter capital social e a responsabilidade dos membros é solidária e subsidiária.

O ROC deve, portanto, ter especial atenção ao equilíbrio financeiro da entidade, já que o mesmo pode ser, naturalmente, mais débil dada a não exigência legal de capital.

Objetivo: Recolha de prova sobre as seguintes asserções:

- Plenitude: Todos os passivos da entidade estão registados;
- Existência: passivo existe e pertence à entidade;
- Valorização: modelo de valorização;

Risco de deteção: Baixo.

Procedimentos a adotar:

- Análise dos financiamentos contraídos pelo ACE, dando especial ênfase à geração de influxos financeiros futuros que permitam reembolsar as dívidas no prazo estabelecido. A análise ao equilíbrio financeiro é essencial para corroborar se o agrupamento será sustentável até ao seu termo. Este procedimento é bastante relevante, já que o ACE ao contrário do consórcio tem personalidade jurídica própria pelo que deverá assegurar a sustentabilidade até ao seu termo. O revisor/auditor deve fazer análises profundas nesta área, como verificação de orçamentos, indagação à administração, análise à faturação real e prevista para poder aferir se os cash flows¹⁰ futuros são suficientes para responder aos compromissos firmados. Caso o ROC observar incertezas nesta área deve então mencionar esse facto no relatório de revisão/auditoria (ver capítulo seguinte). Há que ter em conta que a responsabilidade dos membros por créditos é solidária e subsidiária, porém, todos os membros e os respetivos credores deverão ter conhecimento de potenciais debilidades financeiras pelas quais possam vir a ser penalizados no futuro.

Provisões/contingências

A contabilização e a divulgação de responsabilidades/contingências são de importância crucial para os utilizadores das demonstrações financeiras. No caso do ACE, considerando que é constituído para fazer face a um projeto específico, sendo normalmente dissolvido em seguida, podem colocar-se diversas contingências e compromissos que advêm de atos passados mas cujos ex-fluxos financeiros decorram apenas no momento da sua dissolução. O ROC deve estabelecer procedimentos que lhe permitam avaliar adequadamente este tipo de responsabilidades.

Objetivo: Recolha de prova sobre as seguintes asserções:

- Plenitude: Todos os passivos e contingências estão registados e divulgados;
- Existência/ocorrência: passivo existe num determinado período e o compromisso é da entidade;
- Valorização/mensuração: modelo de valorização;

Risco de deteção: O mais baixo.

Procedimentos a adotar:

- O revisor/auditor deverá obter prova suficiente para avaliar o impacto das contingências sobre as demonstrações financeiras da empresa e aferir sobre a sua classificação como prováveis, possíveis ou remotas. De referir, que estas classificações envolvem estimativas que são efetuadas em condições de incerteza pelo que juízo base deverá ser desafiado pelo revisor/auditor. No caso de se revelar necessário, ao longo destas análises, o ROC deve envolver peritos que o auxiliem nessas análises (ISA 620 - Usar o Trabalho de Um Perito e RT n.º 19 - A Utilização do Trabalho de Outros Revisores/Audidores e de Técnicos ou Peritos). De referir que estas contingências são habituais no caso de responsabilidades com colaboradores, principalmente, quando transitam dos quadros das entidades membros e nos compromissos com clientes (ex: responsabilidades com garantias usualmente após o final do projeto/obra). Estas responsabilidades devem ser corretamente valorizadas e reconhecidas no passivo da entidade. Como exemplo, referem-se as responsabilidades infra com colaboradores que transitaram de um dos membros do ACE:
- Benefícios aos empregados – constituição de provisão nos termos da NCRF n.º 28, considerando que à data da transição os colaboradores detinham direitos adquiridos que transitaram para o agrupamento;
- Compensação relativa ao despedimento coletivo na data de dissolução do ACE – constituição de provisão, que irá ser anualmente reforçada, pelo número de anos que faltam até a sua dissolução para que nessa data o balanço do agrupamento reflita a responsabilidade de pagar aos empregados. De notar, que poderia entender-se que a provisão deveria ser constituída na íntegra na data de transição dos empregados, mas tratando-se de uma indemnização a que os trabalhadores apenas têm direito se estiverem no agrupamento na data da sua dissolução (pressupõe não saírem do ACE ou não serem despedidos por justa causa) considerou-se que quanto mais perto daquela data maior probabilidade existe desta provisão vir a ser necessária, pelo que deverá ser reforçada ao longo do período de trabalho do colaborador no agrupamento.

Questões fiscais a considerar no âmbito do trabalho de revisão

Preços de transferência

Os ACE, como entidades cujo objeto se centra na cooperação dos seus membros, o revisor/auditor deverá ter especial atenção às operações efetuadas entre entidades relacionadas.

Dever-se-á chamar a atenção para as possíveis contingências fiscais, nomeadamente pela aplicação do artigo 63º do CIRC e da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro, assim como as suas subsequentes alterações. De referir, que o âmbito da aplicação da portaria engloba todos os sujeitos passivos de IRC ou do IRS, nos termos do art. 2.º da alínea c) pelo que os ACE, mesmo considerando a aplicação do regime da transparência fiscal não são exceção.

O revisor/auditor deve solicitar à entidade o dossier de preços de transferência e analisar qual o método utilizado pelo agrupamento para documentar as transações entre partes relacionadas. De salientar que, a quantificação das operações segundo a condição de plena concorrência (propósito da legislação supra), baseia-se, qualquer que seja a solução escolhida, na tomada de um padrão que serve como referência às operações vinculadas. O revisor/audi-

tor deverá ter em conta esse padrão (regra de cálculo) ao longo da auditoria às classes de transações em referência, de forma a aferir potenciais desvios que possam originar contingências fiscais.

Deve também, aferir e, caso se revele necessário, envolver inclusive um perito na matéria, sobre a documentação presente no dossier de preços de transferência, designadamente sobre o trabalho prévio de recolha de informação económica e técnica, quanto às operações e entidades, quer a respeitante à parte testada, quer à que servirá como padrão.

Depreciação

Como se abordou no capítulo dos procedimentos substantivos específicos relativo aos ativos fixos tangíveis e intangíveis, o método de depreciação de ativos fixos tangíveis e intangíveis deve ter em conta a limitação temporal do agrupamento, caso exista.

À luz das normas fiscais atualmente em vigor, o Decreto Regulamentar (DR) 25/2009 de 14 de setembro, estabelece o regime atual das depreciações e amortizações. Este regime tem como base os períodos de vida útil que se consideraram razoáveis, através de uma utilização normal dos ativos, podendo o contribuinte utilizar outros métodos (ex: quotas decrescentes, regime intensivo) se considerar que o período de vida útil técnico do bem em função da sua utilização é inferior às quotas estabelecidas nas tabelas do referido Decreto Regulamentar.

O modelo de recuperação dos investimentos do ACE deverá ter em conta a sua vida útil e o valor residual dos ativos na data de dissolução. Coloca-se a questão sobre qual vida útil a considerar para efeitos fiscais, no caso da quota de depreciação ultrapassar a quota máxima estabelecida nas tabelas anexas ao referido DR.

A maior flexibilidade introduzida pelo novo DR permite que, a partir de 1 de janeiro de 2010, o sujeito passivo adote uma quota de depreciação contabilística superior à quota máxima para efeitos fiscais, permitindo deduzir essa diferença nos exercícios futuros até ao limite da sua quota máxima fiscal (art. 20.º do referido DR). No entanto, em caso de dissolução do ACE, esta dedutibilidade não será possível, pelo que se sugerem duas alternativas:

- Elaboração de um pedido de informação vinculativo nos termos da alínea e) do n.º 3 do artigo 59.º e do artigo 68.º, ambos da Lei Geral Tributária, expondo a situação e solicitando à administração fiscal que aceite quotas superiores às máximas até à data de dissolução do ACE;
- Depreciação fiscal à quota máxima, optando por recuperar a quota de depreciação perdida através do abate ou alienação dos bens no momento de dissolução do ACE.

Em ambas alternativas não há lugar à contabilização de imposto diferido, contrariamente às empresas que funcionam numa ótica de continuidade. O revisor/auditor deverá estar atento a estas particularidades que podem gerar contingências fiscais avultadas.

Transparência Fiscal

Apesar de, estas entidades não serem tributadas em sede de IRC, o revisor/auditor deve rever o apuramento da tributação autónoma e da matéria coletável, a imputar aos sócios. O referido apuramento,

é elaborado como se de uma sociedade se tratasse, podendo inclusive deduzir os prejuízos fiscais.

Especificidades a ter em conta no processo de revisão:

- O processo de imputação da matéria coletável aos sócios deve ter por base as percentagens de participação inscritas no contrato constitutivo e não outras, sob pena de, no caso de inspeção fiscal serem identificadas contingências;
- Uma eventual distribuição de lucros do ACE deve ser deduzida ao resultado líquido do exercício para efeitos de apuramento da matéria coletável (elimina a dupla tributação);
- Não existe obrigatoriedade de efetuar retenções na fonte, estas a existirem deverão ser imputadas aos sócios;
- Não há lugar a pagamentos por conta;
- Não existe sujeição a derrama;
- Os benefícios Fiscais que sejam deduções aos lucros integram no ACE, os que sejam forem deduções diretas à coleta são imputados aos membros;
- As obrigações declarativas são equivalentes às sociedades que se enquadram no regime geral de IRC;
- A aplicação do regime de transparência fiscal não implica diferenças a assinalar relativamente aos restantes impostos (IVA, IRS, Seg. Social, entre outros).

FASE DE RELATO

O trabalho de revisão/auditoria só fica completo no momento da emissão do relatório de revisão/auditoria. Neste capítulo, aborda-se o impacto de algumas situações decorrentes do enquadramento específico apresentado nos capítulos anteriores que, pela sua relevância, originaram modificações nos relatórios de revisão/auditoria.

O primeiro ponto com impacto relevante diz respeito à continuidade do ACE. Esta situação decorre do enquadramento legal que, como se referiu supra, permite que estas entidades sejam constituídas com um prazo determinado.

No caso do ACE que acompanhamos o processo de revisão/auditoria, a duração foi definida em 5 anos. Apenas poderia ser prorrogada caso não fossem cumpridos os objetivos do plano de atividades. Na auditoria em referência, atendendo a um conjunto de vicissitudes legais, a continuidade do ACE foi posta em causa, inclusive existindo a possibilidade do ACE não vir a perdurar até ao final do prazo de duração estabelecido nos estatutos. Outro problema dizia respeito à solvabilidade do agrupamento que dependia de financiamentos bancários concedidos em função da responsabilidade subsidiária dos membros, sendo que até à presente data o agrupamento não tinha produzido receitas que permitissem vir a gerar fluxos de caixa que respondessem a esses compromissos. Apresenta-se, seguidamente, o excerto da modificação do relatório de revisão/auditoria:

RESERVA

X. O ACE iniciou a sua atividade em junho de 2007 tendo desenvolvido aplicações informáticas para prestação de serviços partilhados a diversas entidades prestadoras de cuidados de saúde. Os custos in-

corridos com o desenvolvimento das referidas aplicações foram considerados no Ativo, nas rubricas de "Ativos Fixos Tangíveis" e "Ativos Intangíveis" até ao exercício de 2009.

Em 22 de março de 2010, foi publicado um Decreto-Lei que cria uma nova entidade, (...), sendo reservada a esta entidade, em exclusivo, a autorização para a prestação de serviços que constituem o objeto do ACE. O referido diploma determina, também, que seja transferida para a nova entidade a universalidade de bens e direitos deste ACE, incluindo ativo, passivo, património e posições jurídicas, o que implicaria a sua extinção antes do prazo contratual previsto.

(...)

(...) *toda esta situação continua a não permitir determinar:*

Se os restantes ativos do ACE irão ser transferidos (...) líquidos dos passivos, assim como dos gastos que continuam a ser incorridos até à presente data.

Eventuais prejuízos ou contingências que poderão surgir com a extinção prematura do ACE e eventuais dificuldades no cumprimento dos compromissos financeiros assumidos, nomeadamente junto das instituições bancárias.

No excerto do relatório de revisão/auditoria do ACE apresentado seguidamente, o revisor/auditor optou por não modificar a opinião por considerar que a incerteza não será fundamental, colocando uma ênfase sobre a continuidade do ACE, em função do prazo estabelecido pelo contrato de prestação de serviços ser limitado. De referir que esta incerteza aliada ao referido prazo do contrato pode por em causa a continuidade do ACE, já que o mesmo foi constituído para fazer face àquele contrato de prestação de serviços de manutenção e operação.

ÊNFASE

X. Sem afetar a nossa opinião, acima mencionada, chamamos a atenção para o facto de que, conforme divulgado no anexo às demonstrações financeiras na nota X, as demonstrações financeiras examinadas foram preparadas de acordo com o princípio contabilístico da continuidade das operações. No entanto, o contrato de prestação de serviços de manutenção e operação, celebrado entre os participantes do Agrupamento pelo prazo de (...) meses, que termina em 31 de dezembro de (...), não existindo presentemente garantia da continuação da atividade do ACE a partir dessa data, pelo que as demonstrações financeiras já incorporam os ajustamentos necessários para fazer face a esta eventualidade.

Outro ponto relevante, abordado previamente, que tem impacto no relatório de auditoria, diz respeito ao grau de responsabilidade dos membros perante dívidas do agrupamento. Como se referiu anteriormente, os membros respondem subsidiariamente e solidariamente pelas respetivas dívidas, ou seja, quando o património do ACE não for suficiente para responder a determinadas dívidas, qualquer dos membros pode ser chamado a reembolsar os credores, ficando, com direito de regresso perante os outros membros. O revisor/auditor considerou importante mencionar que, nos termos da Lei n.º 4/73, os membros respondem solidariamente pelas dívidas do agrupamento.

Esta situação é assaz pertinente dado que o ACE tem capital próprio negativo, o que pode afetar a sua continuidade e pôr em causa os compromissos assumidos. Considerou, no entanto, que esta in-

certeza não é fundamental, pelo que emitiu o relatório com uma ênfase.

ÊNFASE

X. Chamamos a atenção para o facto do capital próprio apresentar um valor negativo no montante de (...) euros. De acordo com o estabelecido na Lei n.º 4/73 – N.º 2 da Base II, legislação aplicável aos Agrupamentos Complementares de Empresas, as empresas agrupadas respondem solidariamente pelas dívidas do agrupamento.

Conclusão

A figura jurídica do ACE surge da necessidade de cooperação/parceria entre diversas entidades (sociedades e/ou pessoas singulares), sendo esta, inclusive, a base do seu objeto social, refira-se que lhe é vedada, como objeto principal, a obtenção de lucro.

Como se aferiu ao longo do estudo estas entidades têm, algumas particularidades, como sejam: normalmente têm duração limitada, apesar deste requisito não ser um imperativo legal; não são obrigadas a constituir capital social, a responsabilidade dos seus membros é subsidiária e solidária e não são sujeitas ao regime geral de tributação em sede de IRC.

A este tipo de entidades, é aplicado o regime de transparência fiscal que emergiu com os objetivos centrais de, neutralidade, combate à evasão e eliminação da dupla tributação económica. Estes objetivos, embora mereçam críticas de alguns autores, foram de uma maneira geral concretizados.

Apesar do objeto principal destas entidades não ser a obtenção de lucro, o regime de transparência fiscal baseia-se no apuramento dos resultados fiscais (lucro ou prejuízo) para que possam ser imputados diretamente aos membros, na respetiva proporção da sua participação. O conceito subjacente mantém a tributação sobre a geração de rendimentos, independentemente, da forma legal adotada pelo contribuinte.

Ao longo do presente estudo, pretendeu-se caracterizar os regimes jurídico e fiscal, para compreender quais os riscos que o revisor/auditor defronta quando se depara com este tipo de entidades. Neste âmbito, procurou-se incidir em situações práticas que, ressaltaram da experiência obtida na revisão/auditoria destas entidades, requereram procedimentos adicionais ou a necessidade de um estudo mais aprofundado, identificando qual a abordagem que poderá ser adotada.

Nesta perspetiva, espera-se ter contribuído para, melhorar o entendimento da figura do ACE e reconhecimento das principais dificuldades e responsabilidades inerentes ao trabalho de revisão/auditoria. ■■■

“A figura jurídica do ACE surge da necessidade de cooperação/parceria entre diversas entidades (sociedades e/ou pessoas singulares), sendo esta, inclusive, a base do seu objeto social, refira-se que lhe é vedada, como objeto principal, a obtenção de lucro.”

BIBLIOGRAFIA

- CASALTA NABAIS, José, Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2003;
 COSTA AZEVEDO, P., O Regime de Transparência Fiscal em Portugal – Breve Análise, 2005;
 COUTINHO DE ADREU, Jorge Manuel, Curso de Direito Comercial, Vol. II, Das Sociedades, Almedina, Coimbra, 2002;
 CUNHA GUIMARÃES, J. F., Transparência Fiscal, Revista Eletrónica Infocontab n.º 30, de abril 2008;
 CÓDIGO DO IRC 2010, Almedina, 2010;
 GUIMARÃES, Vasco Branco, Aspetos Fiscais dos Agrupamentos Complementares de Empresas, Ciência e Técnica Fiscal, 1985
 LOURDES VALE, Maria e FREITAS PEREIRA, Manuel H, Não aplicação do regime de transparência fiscal às sociedades gestoras de participações sociais (SGPS), Fisco, n.º 17, 1990;
 MAGALHÃES CORREIA, Jorge, “Transparência Fiscal das Sociedades Profissionais”, Fisco, n.º 7, 1989;
 OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, (2011), Manual dos Revisores Oficiais de Contas, versão 43;
 PINTO RIBEIRO E DUARTE, Rui Pinto, Dos Agrupamentos Complementares de Empresas, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, em outubro - dezembro de 1979;
 Relatório e Contas de 2010 e 2009 das seguintes entidades:
 - EME2 – Engenharia, Manutenção e Serviços, A.C.E.;
 - Instituto dos Vinhos do Douro e do Porto, A.C.E.;
 - Somos Contas A.C.E.;
 - TIP – Transportes Intermodais do Porto, A.C.E.;
 SALDANHA SANCHES, J. L., Sociedades Transparentes: Alguns Problemas no seu Regime, Fisco n.º 17, de 15 de fevereiro de 1990;
 Vasconcelos, Paulo Alves de Sousa, O Contrato de Consórcio, Coimbra Editora, 1999;
 VALLES, Edgar, Consórcio, ACE e Outras Figuras, Almedina, 2007;

LEGISLAÇÃO CONSULTADA:

- Lei n.º 4/73 de 4 de junho;
 Lei n.º 60-A/2005 de 30 de dezembro;
 Decreto-Lei n.º 430/73 de 25 de agosto;
 Decreto-Lei n.º 129/98 de 13 de maio;
 Decreto-Lei n.º 36/2000 de 14 de março;
 Decreto-Lei n.º 12/2001 de 25 de janeiro;
 Decreto-Lei n.º 76A/2006 de 29 de março.

¹ Em Vasco Branco Guimarães “Aspetos Fiscais dos Agrupamentos Complementares de Empresas” de 1985

² Pinto Ribeiro e Duarte, Rui Pinto “Dos Agrupamentos Complementares de Empresas”, publicado nos Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal” em outubro - dezembro de 1979.

³ Lei n.º 4/73, de 4 de junho, Base III, n.º 2

⁴ Base II da Lei n.º 4/73 de 4 de junho, n.º 2 – ponto 2.

⁵ Base II da Lei n.º 4/73 de 4 de junho, n.º 2 – ponto 3.

⁶ Pinto Ribeiro e Duarte, Rui Pinto “Dos Agrupamentos Complementares de Empresas”, publicado nos Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal” em outubro - dezembro de 1979, pág. 119.

⁷ N.º 2 do art. 11.º do DL n.º 430/73 de 25 de agosto.

⁸ Art. 13.º do DL n.º 430/73 de 25 de agosto.

⁹ Retirado da DRA 320 – Materialidade de Revisão/Auditoria – ponto 4.

¹⁰ Influxos financeiros

IAASB Propõe revisão de Norma para reforçar as Responsabilidades do Auditor relativamente a divulgações para além das Demonstrações Financeiras

O *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) emitiu, no passado dia 14 de novembro, para consulta pública, a proposta de ISA 720 (revista), *Responsabilidades do auditor relativamente a outra informação em documentos que contenham ou acompanhem demonstrações financeiras auditadas e o Relatório do Auditor*.

A proposta de ISA esclarece e aumenta o alcance e foco dos esforços do auditor relativamente a "outra informação", isto é, as informações incluídas em documentos que contenham ou que acompanhem as demonstrações financeiras auditadas da entidade. As propostas reconhecem que ocorreram ao longo das duas últimas décadas mudanças significativas nos relatórios financeiros, nomeadamente sobre as informações emitidas em conexão com as demonstrações financeiras de uma entidade e a forma como estas são partilhadas com os utilizadores.

"Hoje, as divulgações pertinentes são feitas não só dentro das demonstrações financeiras, mas também fora delas. Como os preparadores da informação financeira têm vindo a esforçar-se para comunicar melhor com as partes interessadas, estas informações estão a ser divulgadas através de uma gama diversificada de documentos como outras informações que acompanham as demonstrações financeiras auditadas. Os utilizadores estão a dar maior importância a esta informação, particularmente quando esta é de natureza mais qualitativa", observa o professor Arnold Schilder, presidente do IAASB. "A questão de interesse público é: É esta norma de auditoria atualizada o suficiente como precisa de ser, e faz o suficiente para garantir que os auditores avaliem estas outras informações no contexto da sua compreensão da entidade auditada? As nossas propostas para uma

ISA 720 melhor procuram a evolução dos requisitos para que eles permaneçam relevantes e suficientes no atual ambiente de relato financeiro."

Sob a proposta da norma, o auditor é obrigado a ler e considerar a outra informação, à luz do conhecimento da entidade e do seu ambiente, a qual o auditor adquiriu no decurso da auditoria, e serve também para responder de forma apropriada quando o auditor identifica uma inconsistência material potencial na outra informação ou uma distorção relevante nas demonstrações financeiras auditadas.

A proposta de ISA 720 (revista) expande os documentos considerados como "outra informação", e esclarece e reforça a natureza das responsabilidades do auditor em relação à leitura e consideração de outras informações. Além disso, inclui orientação para auxiliar os auditores a determinar a natureza e a extensão do seu trabalho, ao considerar a outra informação.

A Proposta de ISA 720 (revista) também introduz obrigações de relato para explicar no relatório do auditor a natureza das responsabilidades do auditor relativas a outra informação e os resultados do trabalho do auditor, para aumentar a transparência. As propostas não alargam o âmbito da opinião do auditor independente sobre as demonstrações financeiras para cobrir a outra informação.

A Proposta de ISA 720 pode ser consultada no sítio da IFAC na internet (www.ifac.org). O prazo para responder à consulta pública termina a 14 de março de 2013.



Assembleia Geral da IFAC

Realizou-se nos dias 14 e 15 de novembro, na Cidade do Cabo, na África do Sul, a Assembleia Geral da IFAC, tendo estado presente o Bastonário da OROC, Dr. Azevedo Rodrigues. Dos vários assuntos tratados destacamos a nomeação do Sr. Warren Allen, da Nova Zelândia como Presidente da IFAC e a nomeação da Sra. Olivia Kirtley como Vice-Presidente para o próximo mandato que se inicia em 2013. Os temas técnicos mais abordados foram o relato integrado e o projeto de novo relatório de auditoria. No âmbito do projeto de novo relatório de auditoria, no seguimento da consulta pública sobre o tema efetuada em maio último, em referência à qual a OROC enviou os respetivos comentários, foi transmitido que em meados de 2013 será emitida uma consulta pública sobre o projeto de revisão da ISA 700. Espera-se a apresentação de alterações significativas ao modo de relato atual de auditoria, as quais se prevê comecem a vigorar em 2014.

Nesta assembleia foi aprovada a admissão da OTOC como membro associado da IFAC, em cujo processo a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas foi patrono na qualidade de membro efetivo da referida federação.

Política Europeia de Auditoria e Contabilidade

Continuam a ser debatidos nos órgãos próprios da União Europeia a nova regulamentação europeia de auditoria e contabilidade. Neste âmbito têm vindo a ser emitidos pareceres pelo Parlamento Europeu e Comissão dos Assuntos Monetários com pontos de vista muito diversos. A aprovação dos documentos finais pelo Conselho depende, nesta fase, de um consenso entre a Comissão Europeia e o Parlamento Europeu sobre o projeto de Diretiva e Regulamento de Auditoria e de Diretiva de Contabilidade a apresentar. Esperam-se novidade sobre esta matéria no primeiro semestre de 2013.

Assembleia Geral da FEE

Realizou-se a Assembleia Geral da FEE, em Bruxelas, no passado dia 13 de dezembro onde esteve presente o Dr. Azevedo Rodrigues, Bastonário da OROC. Na referida reunião foram eleitos, para o mandato 2013/2014, como Presidente o Sr. André Killesse e como Vice-Presidente o Sr. Petr Kriz. Foi também aprovado o plano de atividades e orçamento para o exercício de 2013.



ROTARY e a prevenção da pré - diabetes

FRAD - FRENTE ROTÁRIA ANTI-DIABETES

Amigas e Amigos,

Solicitamos a Vossa atenção, apenas por alguns minutos, o que muito agradecemos desde já, para lhe expor uma preocupação e um programa que têm por objectivo enfrentar a maior doença pandémica, de origem social, que afecta a humanidade, à escala mundial: a diabetes do tipo 2, doença de efeitos catastróficos, que vitima centenas de milhares de portugueses e espanta dois milhões de compatriotas que, se não alterarem alguns dos seus comportamentos sociais (alimentares, sedentários, etc) poderão, com toda a probabilidade, contrair a doença.

O movimento rotário em Portugal, não podendo ficar indiferente a esta situação de gravidade extrema, decidiu, com o apoio de diversas entidades, de entre elas a Direcção-Geral de Saúde, promover um programa especificamente dirigido à prevenção de dois milhões de pré-diabéticos portugueses, que assenta em dois actos muito simples:

- a) Sensibilizar as pessoas para o preenchimento de uma ficha de avaliação do risco de contraírem a doença;
- b) Sensibilizar as pessoas a consultarem o seu médico a fim de obterem aconselhamento.

Apenas, se pretende isto!

Em rigor, é necessário que as Instituições e Organizações de maior dimensão à escala Nacional, como é o caso da OROC, viabilizem a distribuição da referida ficha de avaliação por entre os seus associados, para que estes a possam preencher e, de seguida, consultar o seu médico; assim se as Instituições e Organizações de cúpula enviarem a ficha que se junta, por via electrónica, ou outros meios, às suas organizações intermédias e de base, para que estas imprimam e as distribuam pelas pessoas abrangidas (quadros, funcionários, trabalhadores, colaboradores, associados, utentes, etc), ficará assegurada, praticamente sem custos, ou a custos irrelevantes, a divulgação desta ficha de avaliação de risco, sendo cumprido o resultado útil do envolvimento de todos nesta iniciativa: o auto-preenchimento da ficha pelo destinatário da divulgação e a sua submissão, pelo próprio, à apreciação do seu médico.

A divulgação da ficha de avaliação de risco de diabetes e da tabela (IMC) é, assim, o que pedimos às Instituições e Organizações de maior dimensão, cessando, com essa divulgação, a sua intervenção neste programa de prevenção da doença, que foi lançado, a nível nacional, em 17 de Fevereiro de 2012.

Quem está em risco de contrair a diabetes, tem que ter consciência do risco que corre e tem direito ao aconselhamento médico para se prevenir.

FRAD - FRENTE ROTÁRIA ANTI-DIABETES



FUNDAÇÃO ERNESTO ROMA

FICHA DE AVALIAÇÃO DE RISCO DE DIABETES TIPO 2

Assinalar com uma cruz a resposta e somar o total de pontos no final.

1. Idade

- 0 p. Menos de 45 anos
- 2 p. 45-54 anos
- 3 p. 55-64 anos
- 4 p. Mais de 64 anos

2. Índice de Massa Corporal 20

- 0 p. Menos de 25 kg/m²
- 1 p. 25-30 kg/m²
- 3 p. Mais de 30 kg/m²

3. Medida da cintura (normalmente ao nível do umbigo)

HOMENS

- 0 p. Menos de 94 cm
- 3 p. 94-102 cm
- 4 p. Mais de 102 cm

MULHERES

- 0 p. Menos de 80 cm
- 3 p. 80-88 cm
- 4 p. Mais de 88 cm

4. Prática, diariamente, actividade física pelo menos durante 30 minutos no trabalho ou durante o tempo livre (incluindo actividades da vida diária)?

- 0 p. Sim
- 2 p. Não

5. Com que regularidade come vegetais e/ou fruta?

- 0 p. Todos os dias
- 1 p. Às vezes

6. Toma regularmente ou já tomou alguma medicação para a Hipertensão Arterial?

- 0 p. Não
- 2 p. Sim

7. Alguma vez teve açúcar elevado no sangue (ex. num exame de saúde, durante um período de doença ou durante a gravidez)?

- 0 p. Não
- 5 p. Sim

8. Tem algum membro de família próxima ou outros familiares a quem foi diagnosticado diabetes (Tipo 1 ou Tipo 2)?

- 0 p. Não
- 3 p. Sim: avós, tias, tios ou primos 1º grau (excepto pais, irmãos, irmãs ou filhos)?
- 5 p. Sim: Pais, irmãos, irmãs ou filhos

Nível de Risco Total

O Risco de vir a ter Diabetes Tipo 2 dentro de 10 anos é:

< 7 **Baixo**: calcula-se que 1 em 100 desenvolverá a doença;

7-11 **Ligeiro**: calcula-se que 1 em 25 desenvolverá a doença;

12-14 **Moderado**: calcula-se que 1 em 6 desenvolverá a doença;

15-20 **Alto**: calcula-se que 1 em 3 desenvolverá a doença;

> 20 **Muito alto**: calcula-se que 1 em 2 desenvolverá a doença.

Determinação da Obesidade através do índice de Massa Corporal (IMC)

Índice de Massa Corporal (IMC)
= Peso (Kg) / (Altura (m) x Altura (m))

IMC < 18,5
Baixo Peso

IMC entre 18,5 a 24,9
Peso Saudável

IMC entre 25 a 29,9
Excesso de Peso

IMC entre 30 a 40
Obesidade

IMC > 40
Obesidade Mórbida

| | | Altura (metros) | | | | | | | | | | | | |
|-----------|-------|-----------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| | | 1,40 | 1,45 | 1,50 | 1,55 | 1,60 | 1,65 | 1,70 | 1,75 | 1,80 | 1,85 | 1,90 | 1,95 | 2,00 |
| Peso (kg) | 30,0 | 15,3 | 14,3 | 13,3 | 12,5 | 11,7 | 11,0 | 10,4 | | | | | | |
| | 35,0 | 17,9 | 16,6 | 15,6 | 14,6 | 13,7 | 12,9 | 12,1 | 11,4 | 10,8 | 10,2 | | | |
| | 40,0 | 20,4 | 19,0 | 17,8 | 16,6 | 15,6 | 14,7 | 13,8 | 13,1 | 12,3 | 11,7 | 11,1 | 10,5 | 10,0 |
| | 45,0 | 23,0 | 21,4 | 20,0 | 18,7 | 17,6 | 16,5 | 15,6 | 14,7 | 13,9 | 13,1 | 12,5 | 11,8 | 11,3 |
| | 50,0 | 25,5 | 23,8 | 22,2 | 20,8 | 19,5 | 18,4 | 17,3 | 16,3 | 15,5 | 14,6 | 13,9 | 13,1 | 12,5 |
| | 55,0 | 28,1 | 26,2 | 24,4 | 22,9 | 21,5 | 20,2 | 19,0 | 18,0 | 17,0 | 16,1 | 15,2 | 14,5 | 13,8 |
| | 60,0 | 30,6 | 28,5 | 26,7 | 25,0 | 23,4 | 22,0 | 20,8 | 19,6 | 18,5 | 17,5 | 16,6 | 15,8 | 15,0 |
| | 65,0 | 33,2 | 30,9 | 28,9 | 27,1 | 25,4 | 23,9 | 22,5 | 21,2 | 20,1 | 19,0 | 18,0 | 17,1 | 16,3 |
| | 70,0 | 35,7 | 33,3 | 31,1 | 29,1 | 27,3 | 25,7 | 24,2 | 22,9 | 21,6 | 20,5 | 19,4 | 18,4 | 17,5 |
| | 75,0 | 38,3 | 35,7 | 33,3 | 31,2 | 29,3 | 27,5 | 26,0 | 24,5 | 23,1 | 21,9 | 20,8 | 19,7 | 18,8 |
| | 80,0 | 40,8 | 38,0 | 35,6 | 33,3 | 31,3 | 29,4 | 27,7 | 26,1 | 24,7 | 23,4 | 22,2 | 21,0 | 20,0 |
| | 85,0 | 43,4 | 40,4 | 37,8 | 35,4 | 33,2 | 31,2 | 29,4 | 27,8 | 26,2 | 24,8 | 23,5 | 22,4 | 21,3 |
| | 90,0 | 45,9 | 42,8 | 40,0 | 37,5 | 35,2 | 33,1 | 31,1 | 29,4 | 27,8 | 26,3 | 24,9 | 23,7 | 22,5 |
| | 95,0 | 48,5 | 45,2 | 42,2 | 39,5 | 37,1 | 34,9 | 32,9 | 31,0 | 29,3 | 27,8 | 26,3 | 25,0 | 23,8 |
| | 100,0 | 51,0 | 47,6 | 44,4 | 41,6 | 39,1 | 36,7 | 34,6 | 32,7 | 30,9 | 29,2 | 27,7 | 26,3 | 25,0 |
| | 105,0 | 53,6 | 49,9 | 46,7 | 43,7 | 41,0 | 38,6 | 36,3 | 34,3 | 32,4 | 30,7 | 29,1 | 27,6 | 26,3 |
| | 110,0 | 56,1 | 52,3 | 48,9 | 45,8 | 43,0 | 40,4 | 38,1 | 35,9 | 34,0 | 32,1 | 30,5 | 28,9 | 27,5 |
| 115,0 | 58,7 | 54,7 | 51,1 | 47,9 | 44,9 | 42,2 | 39,8 | 37,6 | 35,5 | 33,6 | 31,9 | 30,2 | 28,8 | |
| 120,0 | 61,2 | 57,1 | 53,3 | 49,8 | 46,9 | 44,1 | 41,5 | 39,2 | 37,0 | 35,1 | 33,2 | 31,6 | 30,0 | |
| 125,0 | 63,8 | 59,8 | 55,6 | 52,0 | 48,8 | 45,9 | 43,8 | 40,8 | 38,6 | 36,5 | 34,6 | 32,9 | 31,3 | |
| 130,0 | 66,3 | 61,8 | 57,8 | 54,1 | 50,8 | 47,8 | 45,0 | 42,4 | 40,1 | 38,0 | 36,0 | 34,2 | 32,5 | |
| 135,0 | 68,9 | 64,2 | 60,0 | 56,2 | 52,7 | 49,6 | 46,7 | 44,1 | 41,7 | 39,4 | 37,4 | 35,5 | 33,8 | |
| 140,0 | 71,4 | 66,6 | 62,2 | 58,3 | 54,7 | 51,4 | 48,4 | 45,7 | 43,2 | 40,9 | 38,8 | 36,8 | 35,0 | |
| 145,0 | 74,0 | 69,0 | 64,4 | 60,4 | 56,6 | 53,3 | 50,2 | 47,3 | 44,8 | 42,4 | 40,2 | 38,1 | 36,3 | |
| 150,0 | 76,5 | 71,3 | 66,7 | 62,4 | 58,6 | 55,1 | 51,9 | 49,0 | 46,3 | 43,8 | 41,6 | 39,4 | 37,5 | |

Curso de Preparação para Candidatos à ROC

No mês de outubro teve início um novo Curso de Preparação para Revisores Oficiais de Contas, o CPROC 2013. Tal como é habitual, este curso está a decorrer em Lisboa e no Porto, tem uma carga horária total de 256 horas, estruturadas em quatro Grupos de 64 horas cada.

Formação contínua

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, em 2013, continuará a desenvolver ações de formação nas diversas áreas relevantes para os seus Membros, de entre as quais se referem:

- Auditoria, nomeadamente Normas Internacionais de Auditoria. Será promovido a realização de um conjunto de ações de formação que visam abranger algumas ISA, bem como ações de formação eminentemente práticas sobre assuntos específicos previstos nas ISA;
- Qualidade e organização profissional, nomeadamente promovendo as melhores práticas de controlo de qualidade dos trabalhos e de organização de firmas de auditoria;
- Contabilidade, nomeadamente consolidação de contas, impostos diferidos e ativos não correntes. Serão ainda realizadas ações de formação sobre a contabilidade em sectores específicos, em particular no sector público, construção e imobiliário e ensino;
- Fiscalidade, abrangendo a generalidade das obrigações fiscais a que estão sujeitas as entidades objeto de revisão de contas;
- Direito, nomeadamente Código das Sociedades Comerciais e fraude e branqueamento de capitais.

A Ordem irá promover um programa integrado de formação sobre práticas e comportamentos profissionais, organizado por módulos que incluirão uma avaliação dos conhecimentos adquiridos pelos participantes.



PLANO DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL CONTÍNUA 2013

| | janeiro | fevereiro | março | abril | maio | junho | julho | agosto | setembro | outubro | novembro | dezembro |
|--|---------|-----------|-------|-------|------|-------|-------|--------|----------|---------|----------|----------|
| AUDITORIA | | | | | | | | | | | | |
| Comunicação e negociação | ● | | | | | | | | | | | |
| Finalização de Auditoria e relato | ● | | | | | | | | | | | |
| Auditoria a grupos | ● | | | | | | | | | | | |
| ISA 1 | | | | | | | | | | ● | | |
| ISA 2 | | | | | | | | | | ● | | |
| ISA 3 | | | | | | | | | | | ● | |
| ISA 4 | | | | | | | | | | | ● | |
| Planeamento de auditoria, materialidade e avaliação do risco | | | | | | | | | ● | | | |
| Controlo interno, com componente prática | | | | | | | | | ● | | | |
| Continuidade: indicadores; análise e/ou trabalhos a efetuar; impacto nos relatórios/CLC | | | | | | | | | ● | | | |
| Amostragem estatística em auditoria para testes substantivos | | | | | | | | | ● | | | |
| Amostragem estatística em auditoria para testes de conformidade | | | | | | | | | ● | | | |
| Auditoria a controlos aplicacionais | | | | | | | | | | ● | | |
| Auditoria com recurso a CAATS | | | | | | | | | | ● | | |
| Normas internacionais para o setor público | | | | | | | | | | ● | | |
| Sector hospitalar público (contabilidade, gestão e auditoria) parcerias público-privadas e EPS | | | | ● | | | | | | | | |
| Sector de construção civil - auditoria e aspetos contabilísticos e fiscais | | | | | ● | | | | | | | |
| Sector imobiliário - auditoria e aspetos contabilísticos e fiscais | | | | | | ● | | | | | | |
| Auditoria no setor público - o caso das autarquias locais | | | | | | | ● | | | | | |
| Auditoria a fundos imobiliários | | | | ● | | | | | | | | |
| Auditoria a subsídios e contabilização | | | | | ● | | | | | | | |
| Auditoria para não auditores | | | ● | | | | | | | | | |
| CONTABILIDADE | | | | | | | | | | | | |
| Instrumentos financeiros c/ casos práticos | | ● | | | | | | | | | | |
| Impostos diferidos | | | ● | | | | | | | | | |
| Consolidação de contas - aspetos gerais | | | ● | | | | | | | | | |
| Consolidação de contas avançada | ● | | | | | | | | | | | |
| Contabilidade no setor público | | | | | | ● | | | | | | |
| Ensino / Universidades: contabilidade e fiscalidade | | | | | ● | | | | | | | |
| Sector da construção e imobiliário: contabilidade e fiscalidade | | | | | | | ● | | | | | |
| Normalização contabilística para entidades sem fins lucrativos | | | | | | | ● | | | | | |
| Alterações às IAS / IFRS | | | | | | ● | | | | | | |
| Método de equivalência patrimonial | | | | ● | | | | | | | | |
| Imparidade de ativos financeiros | | | ● | | | | | | | | | |
| Imparidade de ativos não financeiros | | | | | ● | | | | | | | |
| Custo amortizado: determinação e contabilização das operações | | ● | | | | | | | | | | |
| Swaps: reconhecimento, valorização e contabilização | | | ● | | | | | | | | | |
| Contabilidade de gestão (CPROC) | | | | | ● | | | | | | | |
| FISCALIDADE | | | | | | | | | | | | |
| Orçamento de Estado 2012 | ● | | | | | | | | | | | |
| IRS | | ● | | | | | | | | | | |
| Modelo 22 do IRC | | ● | | | | | | | | | | |
| Preços de transferência | | | | ● | | | | | | | | |
| Benefícios fiscais | | | ● | | | | | | | | | |
| Tributação do património | | | | | | ● | | | | | | |
| Dossiê fiscal | | | | | | | ● | | | | | |
| Imposto do selo | | ● | | | | | | | | | | |
| IVA - Localização das prestações de serviços intracomunitárias | | | | ● | | | | | | | | |
| Segurança social: enquadramento dos órgãos de administração | | | | ● | | | | | | | | |
| Fiscalidade por rubricas do Ativo e do Passivo | | | | ● | | | | | | | | |
| Fiscalidade por rubricas do Capital Próprio e da DR | | | | ● | | | | | | | | |
| DIREITO | | | | | | | | | | | | |
| Código das Sociedades Comerciais | | | | | | | | | | | | ● |
| Código de Ética - casos práticos | | | | | | | | | | ● | | |
| Regime jurídico dos ROC | | | | | | | | | | | ● | |
| Fraude e branqueamento de capitais | | | | | | | | | | | | ● |
| Responsabilidades estatutárias e fiscais | | | | | | | | | | | ● | |
| OUTROS | | | | | | | | | | | | |
| Avaliação de empresas e negócios | | | | | ● | | | | | | | |
| Fusões e concentrações - aspetos legais, contabilísticos e fiscais | | | | | | ● | | | | | | |
| Insolvências, Liquidação de sociedades, Recuperação de empresas | | | | | | | ● | | | | | |
| Revitalização de empresas (complementar com novo código CIR) | | ● | | | | | | | | | | |
| Comunicação e negociação | | | | | | ● | | | | | | |
| Responsabilidades social e empresarial | | | | | ● | | | | | | | |
| Caixas de crédito agrícola mútuas | ● | | | | | | | | | | | |



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



A INTERVENÇÃO DO ROC INSPIRA CONFIANÇA AOS AGENTES ECONÓMICOS

—
O ROC PREVINE RISCOS
—
DEFENDE A LEGALIDADE
—
ANTECIPA PROBLEMAS
—
ENCONTRA SOLUÇÕES
—

SEDE:
Rua do Salitre n.º 51
1250-198 Lisboa
T 21 353 61 58 | F 21 353 61 49

SECÇÃO REGIONAL DO NORTE:
Avenida da Boavista, n.º 3477/3521, 2.º
4100-139 Porto
T 22 616 81 17 | F 22 610 21 58

www.oroc.pt