

REVISORES AUDITORES

Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



Nº 60 | JANEIRO_ABRIL 2013 | Edição Trimestral | Distribuição Gratuita

**O IMPERATIVO
DE SALVAR
EMPRESAS
VIÁVEIS**

António Almeida Henriques

**AMOSTRAGEM
EM AUDITORIA**

Bruno Almeida

**CONTABILIDADE E RELATO
FINANCEIRO:**

**FUTURO PRÓXIMO
SEGUNDO A UNIÃO
EUROPEIA**

Sérgio Pontes

**LIMITAÇÃO À
DEDUÇÃO FISCAL
DE GASTOS
FINANCEIROS**

Rodrigo Rabeca Domingues

Caros leitores e amigos da **REVISORES E AUDITORES,**

Agradecemos a todos os que têm tomado a iniciativa de submeter artigos para publicação na nossa revista ou de qualquer outra forma colaborado connosco na sua edição.

Lamentamos não poder publicar todos os artigos que têm sido submetidos mas encorajamos os autores a proceder ao envio de novos artigos.

Lembramos que os artigos da revista visam cobrir um conjunto alargado de assuntos: auditoria, contabilidade, fiscalidade, direito, economia, gestão e outros, podendo ser publicados artigos de cariz profissional ou académico.

Permitimo-nos lembrar também alguns requisitos que os artigos devem observar:

- ➔ São aceites artigos com as mais diversas dimensões mas limitadas a 30 000 carateres (incluindo espaços);
- ➔ Dos artigos devem ter, no mínimo, três partes: introdução, desenvolvimento e conclusão e devem ter uma última secção com a bibliografia (onde deverão constar apenas as obras citadas no texto) ordenada por ordem alfabética do apelido do primeiro autor. Os detalhes bibliográficos devem ser completos.
- ➔ As figuras e tabelas devem ter um título claro e deverão ser numeradas consecutivamente.
- ➔ As notas de rodapé devem ser reduzidas ao mínimo ou, de preferência, eliminadas (pode ser considerada a opção de publicação no sítio da Ordem na internet de uma versão mais extensa do artigo ou com uma multiplicidade de notas e referências).

Naturalmente, os artigos só serão considerados se não tiverem sido publicados ou não estiverem submetidos a mais nenhuma revista.

A riqueza dos artigos recebidos faz a riqueza da nossa revista.

Agradecemos também aos leitores e encorajamo-vos a que contribuam com sugestões, críticas ou outros contributos.

Pretendemos que a revista seja um instrumento útil a todos os membros da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e a todos os seus leitores

O Conselho de Redação



EDITORIAL

José Azevedo Rodrigues
BASTONÁRIO

O ano de 2013 iniciou-se com a publicação da Lei-quadro das Associações Públicas Profissionais (Lei 2/2013 de 10 de janeiro), na qual se determinou um prazo de 30 dias para que as Ordens e demais Associações Profissionais procedessem à alteração das suas disposições estatutárias, para as tornar conformes com este novo desiderato legislativo.

Como lhe competia, o conselho diretivo, antes de se pronunciar sobre a proposta de ajustamentos a apresentar ao governo promoveu, no curto espaço de tempo de que dispunha, duas reuniões, sendo uma primeira no Porto e a segunda em Lisboa. De tais encontros resultou um conjunto de contributos dos colegas que se procurou acolher na proposta definitiva entregue no Ministério da Finanças dentro do prazo previsto. Sobre tal proposta de alterações, foi emitido parecer pelo Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) com algumas recomendações de emendas sendo expeável que a versão definitiva seja complementada por disposições de natureza mais transversal a todas as Ordens Profissionais.

Tal como referido no trimestre anterior, a nível internacional tem-se mantido a discussão em torno do regulamento de auditoria e da diretiva de auditoria, sendo vários os pronunciamentos entretanto emitidos que têm vindo a provocar ajustamentos às propostas apresentadas pela Comissão Europeia, sendo notório maior aproximação às posições defendidas pelos organismos profissionais de todos os estados membros. A presidência irlandesa tem dedicado alguma atenção às matérias de contabilidade e auditoria, sendo expectável que a directiva da contabilidade (substituindo as atuais 4.^a e 7.^a) venha a ser aprovada ainda durante a sua presidência. Apenas os assuntos relacionados com as divulgações dos apoios governamentais têm provocado alguma falta de convergência de opiniões, o que tem atrasado o processo.

Do ponto de vista da nossa atividade profissional e à semelhança do que ocorre nas restantes profissões, a deterioração do ambiente económico e social tem gerado repercussões no exercício profissional dos revisores, quer em termos de volume, quer em termos de competitividade, nem sempre em bases de lealdade e ética irrepreensíveis. Temos vindo a assistir a uma significativa redução nos preços dos serviços de auditoria oferecidos pelos revisores oficiais de contas, sendo que em muitos casos nos suscitam dúvidas sobre se tais valores capacitam o revisor em proporcionar um nível de qualidade de serviço que salgarde a confiança que os utilizadores devem depositar na sua opinião e nos seus serviços. Esta constatação tem vindo a preocupar o conselho diretivo da Ordem, que será forçado a incrementar mecanismos de controlo que salgarde a qualidade dos serviços prestados e, em consequência, a relevância e imagem da profissão, em defesa da transparência no relato e na prestação de contas das entidades públicas e privadas.

Neste domínio, tal como na economia, temos de "revitalizar" a profissão. Estamos alinhados com o Ministério da Economia no programa a que damos destaque na presente edição, bem como no "Portugal sou eu" e em todos os que se manifestem positivos em prol do crescimento económico do emprego e do bem-estar social e em detrimento da mera especulação financeira, não geradora de valor comunitário. Esperamos que este contributo seja um apanágio de todos os membros da Ordem, estando certo de que honraremos o país com esforço e sacrifício necessários à revitalização da nossa economia real, única base de suporte a um crescimento sustentável.

Está em curso um processo de aproximação da atuação da Ordem com o Tribunal de Contas, no sentido de se garantir maior conhecimento e confiança mútua dos resultados da auditoria nas entidade públi-

cas e de retirar mais eficácia e eficiência dos trabalhos dos membros de cada uma das entidades contribuindo, desta forma, para o incremento da qualidade e preferencialmente para uma redução de custos no domínio da supervisão das contas das entidades públicas.

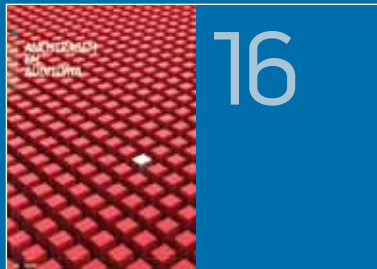
Também em termos internacionais, a Ordem tem vindo a consolidar a sua posição e o seu prestígio existindo expectativas de colaboração com entidades com maior espectro mundial, em iniciativas onde nos possamos apresentar como parceiro privilegiado. Tal abertura ficou plasmada na proposta de alteração estatutária, não apenas em termos de acesso, mas sobretudo em termos de cooperação e reconhecimento profissional com outros países, em especial os PALOP.

No ano de 2013 irá ocorrer o nosso XI Congresso, estimando-se que tal aconteça nos próximos dias 12 e 13 de setembro. É um momento para divulgação externa da importância da atuação dos revisores, como garantes de confiança e de um modelo económico e social mais justo e mais transparente. Esperamos de todos vós uma forte adesão e um significativo contributo de ideias para que este desígnio seja interiorizado muito para além dos profissionais e dos seus mais diretos *stakeholders*.

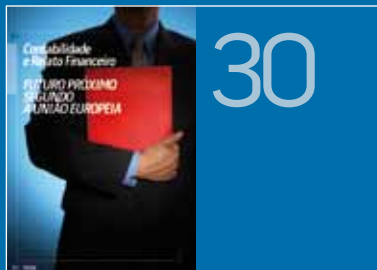
Continuamos a contar com o envolvimento coletivo de todos membros pois só assim será possível afirmarmo-nos como parceiros geradores de valor e marcos relevantes em defesa do interesse público.



03



16



30



42

SUMÁRIO

01 EDITORIAL

03 EM FOCO

O IMPERATIVO DE SALVAR EMPRESAS VIÁVEIS

06 NOTÍCIAS

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA - COMPOSIÇÃO DO CONSELHO GERAL
CONSELHO NACIONAL DE SUPERVISÃO DE AUDITORIA
SEMINÁRIO DO 7.º DO PROGRAMA QUADRO DE INVESTIGAÇÃO & INOVAÇÃO DA COMISSÃO EUROPEIA

08 ATIVIDADE INTERNA DA ORDEM

ASSEMBLEIA GERAL APROVA RELATÓRIO E CONTAS
ENCONTROS NA ORDEM
ALTERAÇÕES AO ESTATUTO DA ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS
CONSELHO DISCIPLINAR DA OROC - SÚMULA DA ATIVIDADE EM 2012

10 AUDITORIA

POLÍTICA DE AUDITORIA EUROPEIA
DEPARTAMENTO TÉCNICO
CETICISMO PROFISSIONAL
DEPARTAMENTO TÉCNICO
AMOSTRAGEM EM AUDITORIA
Bruno Almeida

30 CONTABILIDADE E RELATO

CONTABILIDADE E RELATO FINANCEIRO: FUTURO PRÓXIMO SEGUNDO A UNIAO EUROPEIA
Sérgio Pontes

42 FISCALIDADE

LIMITAÇÃO À DEDUÇÃO FISCAL DE GASTOS FINANCEIROS
Rodrigo Rabeca Domingues

51 MUNDO

IAASB CONSULTA SOBRE QUALIDADE DE AUDITORIA
MESA REDONDA DA FEE - COMO MELHORAR O FUNCIONAMENTO DOS COMITÉS DE AUDITORIA?

52 LAZER E SAÚDE

GUIMARÃES
ERA UM CAFÉ E A CONTA SFF...

56 FORMAÇÃO

FORMAÇÃO CONTÍNUA
PLANO DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL CONTÍNUA



**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: ACD Print Tel: 219 345 800 / 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:



O imperativo de salvar empresas viáveis

António Almeida Henriques

SECRETÁRIO DE ESTADO ADJUNTO DA ECONOMIA E DESENVOLVIMENTO REGIONAL



O número é mais do que alarmante: na última década, estima-se que menos de 1% das empresas que se apresentaram à insolvência em Portugal se tenham reestruturado e sobrevivido.

Tantas vezes silenciosa, esta hemorragia tem representado um prejuízo nacional incalculável. Perderam-se muitas empresas, destruiu-se capacidade produtiva e exportadora, empurrando milhares de homens e mulheres, com formação e experiência, para o desemprego, que é o principal flagelo social do nosso tempo, que urge combater sem tréguas.

O que se perdeu foi ainda agravado com os custos que o Estado - ou seja, todos nós -, teve que suportar, suporta e suportará, por cada falência: créditos de impostos por cobrar, dívidas à segurança social, encargos com subsídios de desemprego.

Mudar este cenário de perda, em que a insolvência surge como um cemitério de empresas, foi o móbil para o lançamento, há um ano atrás, do Programa "REVITALIZAR" e para a revisão profunda que realizámos no Código de Insolvência e Recuperação de Empresas, em vigor desde 20 de Maio de 2012.

Tínhamos mais do que motivos suficientes para agir e fizemos uma reforma que é hoje reconhecida como indiscutível. Parecia óbvia, mas estava por fazer. Há hoje alternativas viáveis à insolvência e reformámos este mecanismo, no sentido de o transformar num caminho que permita a recuperação.

Como a união faz a força, trata-se de uma iniciativa de quatro ministérios - Economia e Emprego, Justiça, Finanças, e Solidariedade e Segurança Social - e, também a este nível, constitui uma revolução.

O "REVITALIZAR" surgiu com a ambição de salvar empresas viáveis, que se encontram numa situação de dificuldade. Não é um programa de milhões, mas sobretudo de soluções, de construção de esperança.

Com este programa nasceu todo um novo contexto legal, tributário e financeiro que proporciona às empresas que atravessam situações de crise, mais ou menos conjunturais, mais ou menos estruturais, soluções de revitalização, apoiadas pelos respectivos credores.

Esta é uma reforma que a economia portuguesa necessitava desesperadamente. E é também uma boa dose de estímulos a tantas Pequenas e Médias Empresas (PME) viáveis para encetarem os necessários projetos de recuperação e reestruturação.

Dentro do "REVITALIZAR", o "Processo Especial de Revitalização" (PER) é uma das inovações que altera radicalmente o atual paradigma. Aqui, uma PME encontra regras mais simples, prazos mais curtos, quer nos processos de negociação, quer na tramitação judicial, com recurso a ambientes de negociação extrajudiciais.

Este mecanismo permite às empresas em situação crítica beneficiarem de uma alternativa à insolvência, até aqui infeliz sinónimo de morte e liquidação. Aqui, a empresa negocia a reestruturação, mas mantém a atividade. Suspende a pressão das cobranças, enquanto prepara o seu plano de revitalização, mas protege os postos de trabalho e o seu património.

No passado dia 25 de Março havia 566 empresas em PER, que representam perto de 16 mil postos de trabalho e um volume de negócios próximo dos 1650 milhões de euros. Destes 566 processos,

430 encontravam-se em negociação, mas 90 já tinham sido concluídos com sucesso. Este número traduz uma taxa de sucesso de 66 por cento, acima das expectativas iniciais que traçámos.

Estas nove dezenas de processos resolvidos com êxito permitiram salvar algumas empresas com décadas de história mas, mais importante do que isso, significaram a salvaguarda de 4 mil postos de trabalho e 514 milhões de euros de volume de negócios.

O REVITALIZAR é também um estímulo ao aparecimento de fundos público-privados voltados para a recapitalização e expansão de empresas. E não esquece as PME e as regiões em situação mais crítica, criando fundos de base regional, com o apoio do Quadro de Referência Estratégico Nacional (QREN).

Os Fundos REVITALIZAR, com um músculo financeiro de 220 milhões de euros, estarão brevemente operacionais, desejavelmente no princípio do mês de Maio. As entidades gestoras foram já selecionadas em concurso público e os respectivos regulamentos submetidos à Comissão de Mercados de Valores Mobiliários.

Nas minhas funções de Secretário de Estado Adjunto da Economia e Desenvolvimento Regional, empenhei-me muito na preparação do "REVITALIZAR". Porque conheço bem, e vivi, a realidade das empresas e o seu importante papel no crescimento económico, na criação de emprego, e no desenvolvimento regional e local.

As ordens profissionais - como a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas - têm aqui um especial papel de relevo: na divulgação, no aconselhamento e no recurso aos mecanismos proporcionados por este Programa.

Salvar empresas economicamente viáveis é um desígnio nacional. A bem da riqueza e das regiões. O "REVITALIZAR" chegou em boa hora.

Contributo recebido em 10 de abril de 2013



GUIMARÃES 2012
CAPITAL EUROPEIA DA CULTURA



Em 2013...

Na Plataforma das Artes e da Criatividade

Atividades paralelas à exposição “Para Além da História”

Programa de atividades paralelas ampliam o leque de experiências em torno da exposição “Para Além da História” lançada em Guimarães 2012

A pensar em crianças, adultos, escolas, famílias, vimeanenses e visitantes, o Serviço Educativo preparou um programa de atividades paralelas que vão ampliar o leque de experiências em torno da exposição “Para Além da História”. “Os passos em volta...” é um conjunto de visitas conversadas que pretendem despertar o olhar do público para peças que representam o património popular, religioso e arqueológico de Guimarães.

“Pedra sobre Pedra... Construir a Cidade” é um programa de visitas criado que vai mapear o crescimento da cidade a partir do projeto do Mercado Municipal do Arq. Marques da Silva, ao surgimento da Plataforma das Artes e da Criatividade, da responsabilidade do Atelier de Arquitetura Pitágoras.

“Em direção ao outro”, “Rebilhetrato”, “Volta ao mundo para além da história” e “Magias de trazer por casa” são oficinas para públicos entre os 4 e os 12 anos e “Contos contados ao canto” corresponde à leitura de contos de países presentes na exposição “Para Além da História”.

O CIAJG – Centro Internacional das Artes José de Guimarães apresenta peças das três coleções que José de Guimarães reuniu durante cinco décadas – arte tribal africana, arte pré-colombiana e arte arqueológica chinesa –, obras da autoria do artista e de outros artistas contemporâneos e objetos do património popular, religioso e arqueológico de Guimarães. As visitas são sempre adaptadas ao perfil dos visitantes e estão sujeitas a marcação prévia com, pelo menos, uma semana de antecedência através do email: servicoeducativo@aoficina.pt

Mais informações em: <http://www.guimaraes2012.pt/>

Em 2012, Guimarães foi Capital Europeia da Cultura, acolhendo um grande encontro de criadores e criações – música, cinema, fotografia, artes plásticas, arquitetura, literatura, pensamento, teatro, dança e artes de rua. Ali se cruzaram os produtos artísticos imaginados e gerados pelos seus residentes com os que de toda a Europa afluíram à cidade. Ao longo de um ano, Guimarães foi promotora da diversidade cultural que caracteriza a Europa, dando a conhecer as suas manifestações culturais e acolhendo as de outros países”.



COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

Composição do Conselho Geral

Nos termos do Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, que aprova o regime jurídico da organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), o Conselho Geral da CNC tem a seguinte composição (n.º 1 do art.º 10.º):

- a) O presidente da CNC;
- b) 14 representantes dos preparadores da informação financeira;
- c) 2 representantes dos revisores oficiais de contas;
- d) 2 representantes das escolas superiores que lecionam contabilidade;
- e) 10 representantes dos utilizadores da informação financeira;
- f) 5 personalidades de reconhecido mérito em matérias contabilísticas.

Como já foi noticiado, foi nomeado Presidente da Comissão de Normalização Contabilística o colega António Gonçalves Monteiro, Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas entre 2006 e 2011. A Ordem congratulou-se já com a sua nomeação e sublinhou a sua competência, reconhecida pelo Conselho de Ministros.

A Ordem indicou como representantes dos revisores oficiais de contas os colegas Óscar Figueiredo e Ana Isabel Morais que têm tido um envolvimento significativo nas matérias contabilísticas, quer por via da participação anterior na Comissão de Normalização Contabilística, quer pela ligação à docência e à investigação nessas matérias, quer ainda pela sua experiência profissional de revisão de contas. A participação destes Colegas na CNC será uma mais valia substancial.

A Ordem congratula-se também com as nomeações honrosas dos Colegas José Rodrigues de Jesus, António Baia Engana, Vítor Domingos Seabra Franco e José Gonçalves Roberto, nomeados ao abrigo da alínea f), ou seja, como personalidades de reconhecido mérito em matérias contabilísticas.

Foi também nomeada como personalidade de reconhecido mérito em matérias contabilísticas Susana Margarida Faustino Jorge, Doutorada em Contabilidade e Finanças, na especialidade de Contabilidade dos Governos Locais, pela Birmingham Business School da Universidade de Birmingham, Inglaterra.

De acordo com o diploma referido, a comissão executiva é composta pelo Comité de Normalização Contabilística Empresarial (CNCE) e pelo Comité de Normalização Contabilística Público (CNCP).

O Comité de Normalização Contabilística Empresarial é coordenado por Maria Isabel Castelão Silva que assume também as funções de vice-presidente da CNC e a quem é reconhecido todo o trabalho que tem desenvolvido em prol da CNC e de todos conhecido. Os Colegas Ana Isabel Morais e António Baia Engana colaborarão no CNCE.

O Comité de Normalização Contabilística Público é coordenado pelo Colega Óscar Figueiredo. O CNCP integrará como personalidade de reconhecido mérito Susana Margarida Faustino Jorge.

A Ordem mantém toda a sua disponibilidade para contribuir para o bom desempenho da missão da CNC e endereça a todos os Colegas nomeados, bem como à CNC em geral votos de um bom desempenho das suas funções.



CONSELHO NACIONAL DE SUPERVISÃO DE AUDITORIA

De acordo com o Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro as funções de presidente do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) são exercidas rotativamente, por períodos de um ano, coincidentes com o ano civil. Assim, para o ano de 2013, assume a presidência o Prof. Doutor Carlos Francisco Ferreira Alves, em representação da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários.

O CNSA é, atualmente, composto pelos seguintes membros:

Prof. Doutor Carlos Francisco Ferreira Alves, em representação da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (Presidente);

Dr. José António da Silveira Godinho, em representação do Banco de Portugal;

Prof. Doutora Maria de Nazaré Esparteiro Barroso, em representação do Instituto de Seguros de Portugal;

Prof. Dr. José de Azevedo Rodrigues, em representação da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas;

Dra. Maria Isabel Castelão Silva, em representação da Inspeção-Geral de Finanças.

No secretariado permanente do CNSA, assumiu funções a partir do início de 2013 o Dr. Luís Marçal, em representação da IGF, em substituição do Dr. Ricardo Jerónimo.

SEMINÁRIO DO 7.º PROGRAMA QUADRO DE INVESTIGAÇÃO & INOVAÇÃO DA COMISSÃO EUROPEIA

Reporte e assuntos financeiros - os erros mais comuns nas subvenções do 7.º PQ

Realizou-se no dia 12 de março de 2013 um seminário promovido pela Comissão Europeia dirigido aos beneficiários e aos Revisores Oficiais de Contas envolvidos no processo de certificação dos reportes financeiros do 7.º Programa Quadro. O seminário foi apoiado pelo ISCTE e pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, tendo a abertura sido feita pelo seu Bastonário, José Azevedo Rodrigues.



A iniciativa contou com a presença de muitos participantes quer beneficiários quer revisores oficiais de contas. Para além de algumas exposições gerais sobre o tema, foram promovidas sessões abertas de discussão prática e esclarecimento de dúvidas sobre os reportes financeiros.



ASSEMBLEIA GERAL APROVA RELATÓRIO E CONTAS

A Assembleia Geral reuniu na secção regional do norte no passado dia 27 de março. Foi aprovado o relatório e contas referente a 31 de dezembro de 2012 e ao período findo nessa data.

Foi também aprovada a aplicação de 150.000 euros dos resultados dos períodos de 2011 e 2012 em reforço do fundo de pensões a favor dos revisores oficiais de contas.

A documentação pode ser consultada em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2013/RelatorioeContas2012.pdf>

ALTERAÇÕES AO ESTATUTO DA ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

A Assembleia Geral de 27 de março ratificou também a proposta de alterações ao estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) apresentada pelo Conselho Diretivo.

As alterações principais são as que resultam de imposição da Lei 2/2013 de 10 de janeiro e outras que foram retomadas, aproveitando a oportunidade de se proceder a alterações ao EOROC. Assim, foram retomadas propostas de alteração no que se refere ao regime de responsabilidade civil do revisor oficial de contas, já aprovadas pela assembleia geral em 2008 e objeto de aprovação também pelo Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria. Algumas das alterações propostas resultaram de necessidades que foram consideradas pertinentes, nomeadamente no âmbito dos debates havidos nos encontros sobre este tema, realizados no Porto e em Lisboa.

O documento contendo as alterações propostas pode ser consultado em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2013/Estatuto.pdf>

Aguarda-se agora a conclusão dos trabalhos de parte do Governo, com vista à apresentação da proposta final, que poderá ter outros contributos para além dos da Ordem, à Assembleia da república.

ENCONTROS NA ORDEM

A Ordem promoveu mais dois encontros sobre temas atuais de interesse relevante para os revisores. Os encontros realizaram-se nas instalações da sede da OROC em Lisboa e na Secção Regional do Norte, e contaram com uma participação muito significativa. Foram abordados os temas seguintes:

- A nova Lei n.º 2/2013 que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais, que foi publicada no passado dia 10 de janeiro, que foram presididos pelo Senhor Bastonário, Dr. José Azevedo Rodrigues.
- Uma nova visão do Capital de Risco, com a colaboração do Exmo. Senhor Professor José Epifânio de Franca, presidente da Portugal Ventures

A Ordem continua a manifestar o seu agradecimento a todas as entidades que se têm disponibilizado a colaborar na realização destes encontros.

No sítio da Ordem na *internet*, na área reservada, têm vindo a ser colocadas as apresentações referentes a cada encontro.





CONSELHO DISCIPLINAR DA OROC

Súmula da atividade em 2012

Em 2012, a atividade do Conselho Disciplinar, traduzida nos quadros que de seguida se apresentam, pode ser sintetizada da seguinte forma:

- Dos 4 processos de inquérito cuja instrução se concluiu em 2012, apenas 1 foi convertido em processo disciplinar, já que este tipo de procedimento visa conduzir averiguações para esclarecimento dos factos;
- Dos processos disciplinares terminados, 70% foram objeto de sanções e 30% tiveram acórdão de arquivamento por se terem revelado infundadas as participações apresentadas (5 casos) e por se encontrarem prescritos os factos que foram denunciados (1 caso);
- As sanções aplicadas graduaram-se conforme segue:
 - 15% respeitaram a suspensão de atividade;
 - 62% respeitaram a multa;
 - 8% respeitaram a advertência registada e
 - 15% respeitaram a advertência.
- Quanto à natureza das infrações praticadas e sancionadas, 38% relacionaram-se com a qualidade do trabalho, 54% com aspetos de ética e deontologia e 8% com problemas de incompatibilidades.

ATIVIDADE DO CONSELHO DISCIPLINAR DA OROC EM 2012

Resumo	Número de processos	Arquivados	Convertidos em PD	Sancionados	Transitados para 2013
PROCESSOS DE INQUÉRITO	6	3	1		2
PROCESSOS DISCIPLINARES	43	6		14	23

PROCESSOS DE INQUÉRITO	Número de processos	Concluídos em 2012		Transitados para 2013
		Arquivados	Convertidos em PD	
Transitados de 2011	3	2	1	0
Instaurados em 2012	3	1		2
	6	3	1	2

PROCESSOS DISCIPLINARES	Número de processos	Concluídos em 2012		Transitados para 2013
		Arquivados	Sancionados	
Transitados de 2009	2			2
Transitados de 2010	4			4
Transitados de 2011	12	4	8	0
Instaurados em 2012	25	2	6	17
	43	6	14	23

ESCALA DAS PENAS APLICADAS	Número de processos	Natureza da infração		
		Qualidade do trabalho	Ética e deontologia	Incompatibilidades
Advertência	2		2	
Advertência registada	1		1	
Multa de 1.000 a 2.499€	3		3	
Multa de 2.500 a 3.499€	2	2		
Multa de 5.000 a 10.000€	3	2		1
Censura	0			
Suspensão de 1 ano	1	1		
Suspensão de 5 anos (1)	2		1	
	14	5	7	1

Obs.: (1) Foi aplicada uma única pena disciplinar pelas infrações acumuladas que foram apreciadas em dois processos disciplinares distintos (conforme art.º 20.º do Regulamento Disciplinar)

RESERVE A DATA
XI CONGRESSO DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS
 12 E 13 DE SETEMBRO



POLÍTICA DE AUDITORIA EUROPEIA

No passado dia 11 de março de 2013, a Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários (ECON) do Parlamento Europeu emitiu as suas opiniões sobre a proposta de Diretiva relativa à Revisão Legal de Contas / Auditoria e sobre a proposta de Regulamento sobre a Revisão Legal de Contas / Auditoria de Entidades de Interesse Público (EIP).

A ECON sugere alterações à proposta de Diretiva e de Regulamento, abrangendo nomeadamente a definição de EIP, a nomeação de revisores oficiais de contas / auditores e sociedades de auditoria, a proibição de serviços que não sejam de auditoria, a duração do trabalho de auditoria e o papel da *European Securities and Markets Authority* (ESMA).

A Comissão de Assuntos Jurídicos (JURI) do Parlamento Europeu, irá votar o seu próprio projeto de relatório no dia 25 de abril de 2013.

Estas opiniões não são vinculativas e o Parlamento Europeu apreciará e votará a sua posição previsivelmente no dia 19 de novembro de 2013 (data indicativa).

Resumo das propostas de alteração mais importantes votadas no ECON do Parlamento Europeu:

PROPOSTA DE REGULAMENTO

- Substituição de "**Regulamento**" por "**Diretiva**". (*ou seja, propõem 2 Diretivas em vez de um Regulamento e uma Diretiva*).
- **Artigo 3.º: Definições: Entidades de Interesse Público (EIP)**

- Definição de EIP inclui as entidades cotadas, passando a excluir os organismos de investimento coletivo em valores mobiliários (OICVM) e fundos alternativos de investimento da UE;

- Definição de EIP inclui instituições de crédito, passando a excluir as instituições de crédito que não tenham emitido valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado, a menos que o valor total dos seus ativos seja superior a 30 mil milhões de euros.

- **Artigo 4.º: Definição de Grandes Entidades de Interesse Público**

- Eliminação.

- **Artigo 9.º: Honorários de revisão legal de contas / auditoria**

- Deixa de haver limitação (através de percentagens fixas máximas relativas aos honorários de revisão legal de contas / auditoria) de prestação de outros serviços a clientes de revisão legal de contas / auditoria que sejam EIP.

- **Artigo 10.º: Proibição da prestação de serviços distintos da revisão legal de contas / auditoria**

- Removida a limitação de prestação de serviços que não sejam de revisão legal de contas / auditoria (proposta da Comissão fixava limite em 10% dos honorários de revisão legal de contas / auditoria);

- Adotada a lista do Código de Ética do *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) no que diz respeito aos serviços proibidos que não sejam de revisão legal de contas / auditoria;
 - Prestação de serviços que não sejam de revisão legal de contas / auditoria sujeitos a concurso aberto e transparente concebido pelo comité de auditoria e aprovado pela autoridade competente;
 - Adotada a aprovação pelo comité de auditoria dos serviços que não sejam de revisão legal de contas / auditoria.
- **Artigo 11.º: Preparação para a revisão legal de contas / auditoria e avaliação de ameaças à independência**
 - Como agora votado, o revisor oficial de contas / auditor ou sociedade de revisores oficiais de contas / auditoria deve solicitar a permissão do comité de auditoria para prestar os serviços que não sejam de revisão legal de contas / auditoria à entidade auditada. Não é necessária permissão da autoridade competente, como indicado na proposta da CE.
- **Artigo 20.º: O uso das normas internacionais de auditoria**
 - Removido o final do artigo 20.º que permitia ajustamentos às normas internacionais de auditoria (ISA) para efeitos de adoção por força do Regulamento. É, portanto, explícito que as ISA são de aplicar tal como emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) às EIP.
- **Artigo 22.º: Relatório de auditoria**
 - O parágrafo sobre o parecer foi ligeiramente estendido para incluir uma declaração sobre "continuidade" no caso das instituições de crédito e empresas de seguros.
 - A exigência sobre a extensão do relatório de auditoria é removida (estava definido o máximo de 10.000 caracteres) e agora é afirmado que o relatório deve ser redigido em linguagem clara e inequívoca.
- **Artigo 31.º: Comité de Auditoria**
 - A obrigação de ter tanto um membro com competência na área de auditoria como um outro em contabilidade e / ou auditoria foi removida, ou seja, agora, pelo menos um membro com competência na área de auditoria é exigido.
 - A maioria dos membros deste comité deve ser independente. O presidente do comité de auditoria será eleito anualmente pela assembleia geral de acionistas da entidade auditada e é independente. O presidente deverá reportar-se diretamente aos acionistas.
 - Os membros do comité de auditoria devem participar em programas de desenvolvimento de competências, a fim de assegurar um nível adequado de conhecimento técnico para cumprir as suas tarefas.
 - O comité de auditoria deve aprovar a prestação pelo revisor oficial de contas / auditor ou sociedade de revisores oficiais de contas / auditoria de todos os serviços não proibidos que não sejam de revisão legal de contas / auditoria.
- **Artigo 32.º: Nomeação de revisores oficiais de contas / auditores ou sociedades de revisores oficiais de contas / auditoria**
 - Foi removida grande parte das obrigações do comité de auditoria sobre a recomendação de nomeação de revisores oficiais de contas / auditores. Agora deve ter pelo menos duas opções (propostas) para o trabalho de revisão legal de contas/auditoria, e o comité de auditoria deve expressar uma preferência devidamente justificada por um deles. O comité de auditoria deve basear a sua recomendação numa ampla avaliação da qualidade da revisão legal de contas / auditoria.
- **Artigo 33.º: Duração do trabalho de revisão legal de contas / auditoria**
 - A EIP deverá nomear o revisor oficial de contas / auditor ou sociedade de revisores oficiais de contas / auditoria para um compromisso inicial que não deve exceder sete anos.
 - A EIP poderá renovar este compromisso, desde que a renovação seja recomendada pelo comité de auditoria. Os acionistas na assembleia geral anual devem aprovar formalmente o envolvimento do revisor oficial de contas / auditor.
- **Artigo 46.º: ESMA**
 - As modificações votadas no artigo 46.º circunscrevem o papel da ESMA ao funcionamento como um órgão de cooperação.

Proposta de Diretiva

- **Artigo 22.º: Independência e objetividade**
 - A proposta da ECON inclui requisitos de independência na Diretiva alinhados com os descritos no Regulamento.
- **Artigo 26.º: As normas de auditoria**
 - Os estados membros podem exigir que os revisores oficiais de contas / auditores realizem revisões legais de contas / auditorias em conformidade com as normas internacionais de auditoria para revisões legais de contas / auditorias de clientes que não sejam EIP. Os estados membros podem estipular também mais detalhes sobre a aplicação das normas internacionais de auditoria (obrigatoriedade de aplicação das ISA no Regulamento/ Diretiva para as EIP e no caso da Diretiva referente à revisão legal de contas / auditoria de entidades que não sejam EIP, escolha do referencial de auditoria pelos estados membros).
- **Artigo 32.º: Princípios da supervisão pública**
 - A exigência de que os profissionais de revisão legal de contas / auditoria não devem estar envolvidos na governação do sistema de supervisão pública foi removida.



defir.pro

Versão 2013

Módulo de ajustamentos de
AUDITORIA já disponível!

*Mais rápido, mais seguro e com o
mínimo de complexidade!*

Sabia que o **DEFIR**
é o programa de
prestação de contas
**mais completo do
mercado?**

MAPAS DE CONTROLO DE AUDITORIA

Efetue os ajustamentos de auditoria e compare
as demonstrações financeiras antes e após os
ajustamentos

RIGOR

Diminua a margem de erro simplificando o
processo de auditoria ao apuramento do
imposto e demais obrigações de IRC

CONTOAS	2012	2013	2012	2013	Diferença	Diferença %
Resultados antes de impostos	2.000.000,00	2.000.000,00	2.000.000,00	2.000.000,00		
Resultados após impostos	1.800.000,00	1.800.000,00	1.800.000,00	1.800.000,00		
Resultados antes de impostos	2.000.000,00	2.000.000,00	2.000.000,00	2.000.000,00		
Resultados após impostos	1.800.000,00	1.800.000,00	1.800.000,00	1.800.000,00		

EM BREVE...

Consolidação de contas

**Contacte-nos para o 21 409 86 51 / 2
ou para defir@prototipo.pt**

Mais informação em www.defir.pt

Mais Funcionalidades, o mesmo Rigor, a Qualidade de sempre!



CETICISMO PROFISSIONAL

Q8. TÊM OS REGULADORES E ÓRGÃOS DE SUPERVISÃO DAS FIRMAS DE AUDITORIA E OS ENCARREGADOS DA GOVERNAÇÃO UM PAPEL A DESEMPENHAR NO APOIO AO COMPORTAMENTO CÉTICO ENTRE OS AUDITORES?

As ISA não estabelecem requisitos para as entidades reguladoras e órgãos de supervisão das sociedades de auditoria, nem para os encarregados da governação. No entanto, por causa do papel fundamental que estes têm para a qualidade das auditorias¹, estão em posição de desafiar os auditores a serem mais céticos através de uma comunicação adequada com os encarregados da governação nos dois sentidos, através de uma supervisão eficaz e através do controlo de qualidade das auditorias.

Comunicação adequada nos dois sentidos entre o auditor e os encarregados da governação é uma parte essencial do processo de auditoria. As ISA exigem que o auditor comunique certas matérias sobre a auditoria, incluindo o âmbito planeado e oportunidade da auditoria, bem como resultados significativos e as dificuldades encontradas durante a auditoria. Por exemplo, as comunicações necessárias incluem pontos de vista do auditor sobre aspectos qualitativos significativos das práticas contabilísticas da entidade, incluindo políticas contabilísticas, estimativas contabilísticas e divulgações das demonstrações financeiras². Um diálogo intenso entre o auditor e os encarregados da governação sobre as áreas de maior risco avaliado de distorção material, particularmente estimativas contabilísticas críticas, e como o auditor respondeu a esses riscos avaliados, podem fornecer aos encarregados da governação uma oportunidade para desafiar a forma como o auditor aplicou o ceticismo profissional na abordagem a essas áreas.

Os encarregados da governação estão em posição de influenciar e estimular o ceticismo do auditor, fornecendo feedback sobre questões importantes relacionadas com a auditoria.

Por exemplo, na recepção de comunicações sobre o âmbito previsto e o calendário da auditoria, os encarregados da governação poderão:

- Debater matérias de risco e o conceito de materialidade com o auditor;
- Identificar as áreas em que eles podem solicitar ao auditor para realizar procedimentos adicionais, e
- Auxiliar o auditor a entender melhor a entidade e o seu ambiente³.

Através da sua supervisão e ações de controlo de qualidade de auditoria, os órgãos de supervisão podem facilitar o diálogo eficaz a qual contribui para aumentar a atenção dada pelos auditores ao ceticismo profissional e para sublinhar como o ceticismo profissional pode ser devidamente utilizado nas auditorias de demonstrações financeiras.

A documentação do auditor é particularmente importante, pois serve, entre outros fins, para permitir a realização de ações de controlo de qualidade externas, de acordo com os requisitos legais, regulamentares ou outros aplicáveis⁴.

Os auditores são obrigados, muitas vezes, a comunicar diretamente com os reguladores e supervisores, além dos encarregados da governação⁵. Mesmo na ausência de um requisito, em circunstâncias excecionais, o auditor pode julgar necessário comunicar certos assuntos diretamente com os reguladores e supervisores. No entanto, o dever profissional do auditor de manter a confidencialidade das informações do cliente pode impedir essa comunicação. Assim, o auditor pode considerar apropriado obter aconselhamento jurídico para determinar o procedimento apropriado nas circunstâncias.

Também podem existir situações em que a comunicação com os reguladores e supervisores pode ser útil para a auditoria. Por exemplo, em algumas jurisdições, os reguladores bancários procuram cooperar com os auditores para partilhar informações sobre o funcionamento e aplicação dos controlos sobre as atividades relacionadas com instrumentos financeiros, desafios na valorização dos instrumentos financeiros em mercados inativos, e da conformidade com os regulamentos. Essa coordenação pode ser útil para o auditor na identificação de riscos de distorção material⁶. Também proporciona uma oportunidade para um diálogo construtivo entre o auditor e os órgãos reguladores sobre assuntos pertinentes para a aplicação adequada do ceticismo profissional.

¹ A publicação do IAASB, Qualidade da Auditoria, uma perspetiva do IAASB, discute as muitas influências importantes que contribuem para alcançar a qualidade da auditoria e os papéis que o auditor externo e outros têm na obtenção de um relato financeiro de qualidade.

² Ver ISA 260, parágrafo 16 (a), que também esclarece que, quando aplicável, o auditor também necessita de explicar aos encarregados da governação porque considera uma prática contabilística significativa, aceitável sob o referencial de relato financeiro, não ser a mais adequada à luz das circunstâncias específicas da entidade.

³ Ver ISA 260, parágrafo A11.

⁴ Ver ISA 230, parágrafo 3.

⁵ Por exemplo, a ISA 250 exige que os auditores determinem se existe uma responsabilidade de relatar não-conformidades identificadas ou suspeitas de não-conformidade com leis e regulamentos a terceiros fora da entidade. Se o auditor identificar ou suspeitar de uma fraude, a ISA 240 exige que o auditor determine se existe uma responsabilidade de relatar a ocorrência ou suspeita de ocorrência para uma terceira parte fora da entidade. Embora o dever profissional do auditor de manter a confidencialidade das informações do cliente possa impedir essa comunicação, as responsabilidades impostas por lei do auditor podem sobrepor-se o dever de confidencialidade em algumas circunstâncias. Requisitos referentes à comunicação do auditor aos supervisores bancários e outros podem ser estabelecidos em muitos países, quer por lei, por exigência de supervisão, ou por acordo formal ou protocolo.

⁶ Ver IAPN 1000, parágrafo 145.



AMOSTRAGEM EM AUDITORIA



Introdução

Conforme definido no parágrafo 4 da ISA 530 – *Audit Sampling*, a amostragem em auditoria, quer seja estatística ou não estatística, é o processo de seleção de parte de uma população (amostra), usando as características dessa amostra para retirar conclusões sobre a população. Ou seja, é a aplicação de procedimentos de auditoria a menos de 100% dos itens de uma rubrica das demonstrações financeiras, com o objetivo de avaliar as características dessa rubrica.

Inerente à amostragem em auditoria está o risco de amostragem, ou seja, o risco das conclusões do auditor, baseadas numa amostra, serem diferentes das conclusões a que chegaria se analisasse toda a população¹. O risco de amostragem reduz-se à medida que a amostra aumenta, no extremo podemos dizer que analisando toda a população o auditor deixaria de correr risco de amostragem, mas tal abordagem traria um custo monetário e temporal muito elevado, sendo impraticável numa auditoria financeira. Podemos assim dizer que em qualquer auditoria deve ser pesada a relação custo/benefício quando se está a determinar uma amostra.

Os auditores também podem retirar conclusões erradas devido a erros não estatísticos, como é o caso de uma incorreta aplicação dos procedimentos de auditoria ou o não reconhecimento de erros nos documentos e transações analisadas. Este risco é referido como o risco não estatístico. Este risco pode ser reduzido através de um adequado planeamento e supervisão do trabalho, bem como, no caso de empresas de auditoria, pela implementação de um controlo interno de qualidade (Cosserrat e Rodda, 2009).

AMOSTRAGEM ESTATÍSTICA VS AMOSTRAGEM NÃO ESTATÍSTICA

Diz-se que uma amostra é não estatística quando o auditor a define tendo por base o seu julgamento profissional, em detrimento do uso de ferramentas estatísticas. Isto não quer dizer que este tipo de amostragem implique que os itens que façam parte da amostra sejam escolhidos de uma forma mais leviana, com efeito, quer na amostragem estatística, quer na amostragem não estatística, os itens devem ser selecionados de forma a que o auditor possa extrair as conclusões para a população. Igualmente, os erros encontrados em ambos os métodos de amostragem devem ser usados para estimar o total de erros na população (erro projetado).

No entanto, a amostragem não estatística não fornece quaisquer meios para quantificar o risco de amostragem, pelo que os auditores podem realizar um trabalho superior ao que seria necessário, resultando assim numa auditoria mais dispendiosa e mais demorada.

O uso de amostragem estatística não relega para um segundo plano o julgamento do auditor, mas permite que o risco de amostragem possa ser medido. Através de ferramentas estatísticas o auditor pode especificar o risco de auditoria que quer correr, sendo a dimensão da amostra um reflexo desse risco. Assim, a amostragem estatística pode assistir o auditor: na definição de amostras eficientes; na determinação da dimensão da amostra; e na avaliação dos resultados obtidos. Porém estas vantagens apenas são obtidas com custos adicionais relacionados com a formação do pessoal, desenho de planos de amostragem e seleção de itens para avaliação, assim, a amostragem não estatística é largamente utilizada pelos auditores, em especial na realização de testes a populações pequenas.

Podemos assim concluir que quer a amostragem estatística quer a amostragem não estatística podem dotar o auditor de prova suficiente e apropriada.

FIGURA 1
AMOSTRAGEM ESTATÍSTICA VS AMOSTRAGEM NÃO ESTATÍSTICA

	Amostragem não estatística	Amostragem estatística
Dimensão da amostra	Determinada pelo julgamento do auditor	Determinada pela teoria das probabilidades
Seleção da amostra	Qualquer método que, segundo o auditor, seja representativo da população: casual, números aleatórios, tabelas de números aleatórios, etc.	A amostra deve ser selecionada aleatoriamente, para dar a cada elemento da população a mesma hipótese de ser selecionado
	O auditor poderá também optar por utilizar uma amostragem por blocos, ex.: analisar todas as transações que ocorrerem nos últimos dias do ano.	A população a estudar também pode ser direcionada, ex. análise de todas as transações ocorridas nos 10 dias antes do fecho do exercício
Avaliação	Baseado no julgamento do auditor	A inferência estatística é usada para suportar o julgamento do auditor

Rittenberg, L., et al., 2010, *Auditing - A business risk approach*, 7th, South-Western (Tradução Livre)

FIGURA 2
CUSTOS E BENEFÍCIOS DE CADA TIPO DE AMOSTRAGEM

	Custo	Benefício
Amostragem não estatística	Requer o julgamento do auditor para determinar a dimensão da amostra e a avaliação dos seus resultados	Não é necessário <i>software</i> adicional
	Não proporciona um método claro de mensurar o risco de controlo e o risco de amostragem	O auditor pode basear-se na sua experiência e expectativas em relação a eventuais distorções na rubrica em análise
		Requer menos tempo no planeamento, seleção e avaliação dos resultados da amostra
Amostragem estatística	Requer conhecimentos de métodos de amostragem estatísticos e/ou a aquisição de <i>software</i> de amostragem bem como gastos de formação	Permite ao auditor: <ul style="list-style-type: none"> - Determinar uma amostra eficiente - Apurar se a dimensão da amostra é apropriada - Avaliar os resultados quantificando o risco de controlo e o risco de amostragem - Ganhar em eficiência pela utilização de <i>software</i> e avaliação estatística - Defender-se de interferências na amostra, já que esta é baseada em teoria estatística.

Adaptado de: Rittenberg, L., et al., 2010, *Auditing - A business risk approach*, 7th, South-Western (Tradução livre)

AMOSTRAGEM ALEATÓRIA

O princípio subjacente à amostragem aleatória é o de que todos os itens da população têm a mesma probabilidade de serem selecionados. No entanto, a amostra selecionada pode não ser representativa da população. O risco de amostragem ainda existe, ou seja, há o risco da amostra selecionada não possuir as mesmas características essenciais da população.

A amostra também pode não ser representativa da população real simplesmente porque a amostra da população é diferente da população real. Os auditores selecionam uma amostra com base numa representação material da população. Por exemplo: uma amostra das contas a pagar pode ser selecionada a partir de uma listagem obtida do programa de contabilidade (representação material), quaisquer conclusões baseadas nessa amostra estão apenas relacionadas com a população obtida através do programa de contabilidade, as conclusões do auditor não têm em atenção que credores podem estar omissos nessa listagem, assim, é essencial que os auditores se assegurem que a representação material corresponde à população real, ou seja, testar as asserções da plenitude e da existência.

O conceito de amostra aleatória tem subjacente que a pessoa que efetue a seleção não influencie a amostra consciente ou inconscientemente assim, é requerido que sejam utilizadas técnicas de seleção imparciais, de modo a obter-se uma amostra verdadeiramente aleatória.

Algumas dessas técnicas incluem:

Casual: Elementos são retirados ao acaso da população, assim todo elemento da população tem igual probabilidade de ser escolhido para a amostra.

Números aleatórios: Um dos métodos mais acessíveis para selecionar itens aleatórios é o uso de uma tabela de números aleató-

rios. Exemplo: Suponha uma população de faturas de venda, numeradas de 1 a 7.000, das quais o auditor pretende extrair uma amostra aleatória de 65 faturas. Usando uma tabela de números aleatórios gerada em EXCEL, o auditor, começando na primeira célula e seguindo o sentido descendente, seleciona 65 faturas de venda.

4198	2509	1836	1440	2105
5289	1792	1968	6766	5931
2932	4943	4217	2897	167
682	1592	5201	5125	6308
6177	5595	3626	955	208
340	6311	1826	5629	6561
62	6290	4226	340	5881
3850	1637	4944	1379	4046
5350	1657	2017	1669	6481
1003	1373	1567	6320	5655
4811	5947	5396	5920	2578
3000	3388	5214	5099	3571
2309	1797	1777	1155	3289

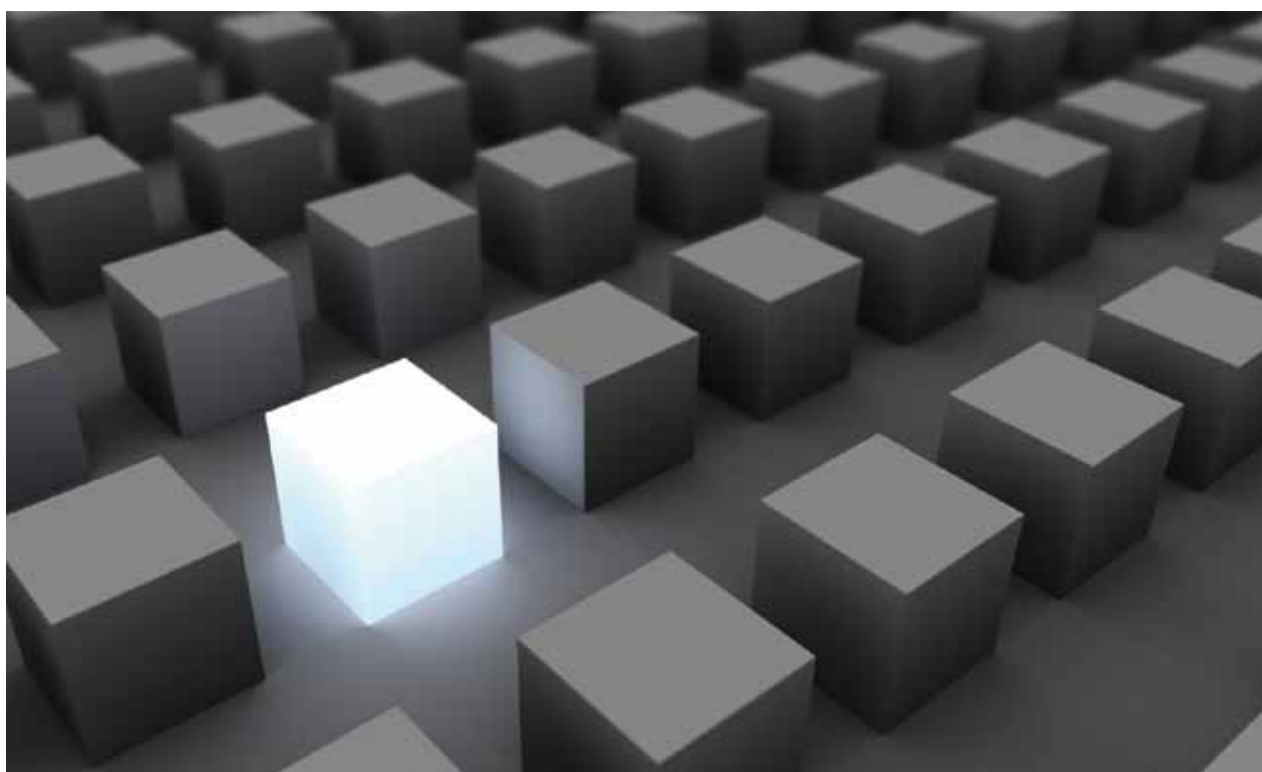
Por intervalos: envolve a determinação de um intervalo (I) e selecionar todos os itens de (I) em (I). O intervalo é apurado dividindo a população (N) pela amostra (n) que pretendemos selecionar. Seguidamente o auditor seleciona aleatoriamente um item de começo (inferior ao intervalo), em resultado todos os itens da população têm a mesma hipótese de serem escolhidos. Por exemplo: durante o ano foram contabilizadas 1.500 faturas de compra, tendo o auditor determinado analisar uma amostra de 50 faturas, assim sendo o intervalo é de 30, se o item de começo é o 12 (selecionado aleatoriamente) as faturas seguintes que o auditor vai analisar são a 42, 72, 102 e assim sucessivamente.

Por blocos: A amostragem por blocos consiste em selecionar todos os itens durante um determinado período de tempo (ex. todas as faturas relativamente às vendas que ocorreram em fevereiro, junho e dezembro) ou número sequencial (ex. testar todas as faturas compreendidas entre os números 5.200 e 5.250)

Por valores estratificados: Estratificação é a técnica de dividir a população em subgrupos relativamente homogéneos. Estes subgrupos são posteriormente alvo de amostra. Este método tem como principal vantagem aumentar a eficiência dos procedimentos de auditoria, uma vez que permite ao auditor relacionar a seleção da amostra com a materialidade, bem como com as características específicas dos itens e aplicar diferentes procedimentos aos subgrupos criados. Por exemplo, na seleção da amostra da rubrica dívidas a receber o auditor pode criar os seguintes subgrupos:

FIGURA 3
EXEMPLO DE AMOSTRAGEM ESTRATIFICADA

Estrato	Método de seleção
Contas com saldo superior a € 100.000	Todas as contas
Contas com saldo superior a € 50.000 e inferiores a € 100.000	10 contas selecionadas aleatoriamente
Contas com saldos inferiores a € 50.000	5 contas selecionadas aleatoriamente



Quando o auditor utiliza a amostragem para os testes substantivos, a estratificação é quase sempre aplicada. Por exemplo: o auditor não aceita risco de amostragem para itens que por si só podem ser materialmente relevantes nas demonstrações financeiras, por essa razão o auditor testa todos os itens que sejam iguais ou superiores à materialidade enquanto que os restantes itens são selecionados aleatoriamente.

TESTES AOS CONTROLOS

O auditor recolhe evidência sobre a eficiência do sistema de controlo interno examinando os controlos, sobre o processo de relato financeiro, instituídos pela empresa. Os testes aos controlos apenas são efetuados se o auditor determinar que os mesmos estão implementados de modo a minimizar a ocorrência de distorções materialmente relevantes e compreendem: a análise do sistema informático da empresa, o exame da documentação relacionado com o controlo implementado, a realização de testes de *walkthrough* e/ou a seleção de uma amostra de transações testando as evidências de que o controlo foi exercido.

Quando o auditor realiza testes aos controlos preocupa-se com dois aspetos:

- Avaliar o risco de controlo demasiado alto: Quando a amostra dos testes aos controlos leva o auditor a avaliar o risco de controlo mais alto do que ele é, o auditor realizará mais testes substantivos do que aqueles que são necessários. Estes testes, desnecessários, reduzem a eficiência da auditoria mas não a sua eficácia (detetar distorções materiais nas demonstrações financeiras).
- Avaliar o risco de controlo demasiado baixo: Caso o auditor avalie o risco de controlo mais baixo do que ele realmente é, estará

a reduzir, indevidamente, a extensão dos procedimentos substantivos, podendo estar em causa a eficácia da auditoria.

Amostragem estatística por atributos

Quando for apropriado a realização de testes por amostragem, o auditor utiliza essa amostra para inferir se o controlo está em funcionamento ou não. A metodologia mais comum é designada de **amostragem por atributos**.

Um atributo é uma característica da população. Tipicamente o atributo que o auditor deseja examinar é determinar se o controlo está ou não a ser efetuado. Por exemplo: evidência de que a empresa confrontou a guia de remessa, com a nota de encomenda e com a fatura, verificando a sua concordância, antes de autorizar que o pagamento ao fornecedor fosse efetuado.

Previamente ao apuramento da dimensão da amostra o auditor necessita de determinar os seguintes aspetos:

- *Risco de amostragem*: O risco de concluir que os controlos são eficientes quando não o são. Frequentemente este risco é determinado em função do risco de auditoria, uma vez que a avaliação do controlo interno vai influenciar a natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos substantivos.

Taxa de desvio tolerável: A taxa de desvio tolerável é uma taxa a partir da qual o auditor conclui que o controlo não funciona. A taxa de desvio tolerável deve ser definida a priori de modo a determinar a dimensão da amostra. Assim, a taxa de desvio tolerável é a taxa que o auditor entende ser o limite até ao qual o controlo pode não ter sido exercido, não colocando, no entanto, em causa o seu bom funcionamento.

- *Taxa de desvio esperada:* é natural que por vezes o controlo falhe ou seja ultrapassado. Estes erros acontecem quando os funcionários são descuidados, não são competentes ou então não têm a formação adequada para realizar as funções que desempenham. Assim, a taxa de desvio esperada é a taxa que o auditor estima que o controlo não tenha sido exercido. Esta taxa é determinada com base na experiência do auditor e, caso se trate de uma auditoria recorrente, com base nos erros encontrados em exercícios anteriores.

É importante salientar que o facto de um controlo falhar não significa necessariamente que tenha ocorrido uma distorção. Por exemplo, muitas empresas requerem que haja uma aprovação de crédito antes de efetuarem uma venda, quando por pressões temporais o diretor comercial aprova uma venda sem ter a aprovação do crédito, podemos dizer que o controlo sobre a aprovação do crédito falhou mas não sabemos se o crédito teria sido atribuído ou não e se o cliente vai ou não entrar em incumprimento. O facto deste controlo não ter sido efetuado não afeta o registo correto da operação, pode, no entanto, afetar a correta valorização da rubrica de clientes à data do balanço.

Os procedimentos de amostragem devem ser implementados de modo a assegurar que as transações ocorrerem, são exatas, estão todas registadas e estão adequadamente divulgadas e classificadas.

Segundo Whittington e Pany (2010), os passos para implementar uma amostragem por atributos são os seguintes:

1. Determinar o objetivo do teste;
2. Definir o(s) atributo(s) e desvios;
3. Definir a população, a unidade de amostragem e a plenitude da população;
4. Determinar o risco de amostragem, a taxa de desvio tolerável, a taxa de desvio esperada e a dimensão da amostra;
5. Determinar um método eficiente e eficaz de seleção da amostra;
6. Testar os itens da amostra;
7. Avaliar os resultados da amostragem e concluir sobre os objetivos da auditoria;
8. Documentar todas as fases do processo de amostragem.

1.º PASSO – DETERMINAR O OBJETIVO DO TESTE

O objetivo do teste ao controlo é o de fornecer prova sobre o funcionamento eficiente do controlo interno. O auditor, no planeamento, inclui testes aos controlos quando este prevê que o sistema de controlo interno funcione. Assim, uma amostra por atributos será selecionada e testada de modo a fornecer ao auditor prova de que um determinado controlo está a funcionar de uma forma eficiente, suportando assim o risco de controlo planeado.

2.º PASSO – DEFINIR ATRIBUTO E DESVIOS

O atributo é uma característica que proporciona prova de que um determinado controlo está a funcionar. Vários atributos podem ser

testados, no entanto o auditor apenas testa os procedimentos de controlo mais significativos. Por exemplo: o auditor decide testar a revisão das faturas de vendas por parte do funcionário da contabilidade, que inclui os seguintes procedimentos:

- Comparar as quantidades faturadas com as quantidades que constam da guia de remessa;
- Comparar os preços que constam da fatura com os preços definidos pela empresa;
- Testar aritmeticamente as faturas;
- Rubricar uma cópia da fatura indicando, assim, que o procedimento foi efetuado.

Os desvios nos procedimentos de controlo devem ser detalhados de modo a que possam ser corrigidos pelos funcionários. Partindo do exemplo supra podemos dizer que existe um desvio quando:

- As quantias da fatura não coincidem com as quantias da guia de remessa;
- Os preços da fatura não coincidem com a lista de preços praticada pela empresa;
- A fatura não está aritmeticamente correta;
- O funcionário não colocou as suas iniciais na cópia da fatura.

Estimar taxa de desvio esperada é importante pois permite que o controlo não seja rejeitado quando se verifica que ocorreu um reduzido número de desvios.

3.º PASSO - DEFINIR A POPULAÇÃO, A UNIDADE DE AMOSTRAGEM E A PLENITUDE DA POPULAÇÃO

Neste passo o auditor necessita de abordar as seguintes questões:

- a. Período de abrangência dos testes: O período refere-se ao período das demonstrações financeiras.
- b. Unidade de amostragem: é o item da população identificado como a base para a realização do teste. Pode ser um documento, uma assinatura, etc. Por exemplo: se o auditor quer testar que todas as guias de remessa são faturadas, a unidade de amostragem seria as guias de remessa.
- c. Plenitude da população: O auditor deve tomar medidas para se assegurar que a população que está a testar é uma representação da população real. Como procedimento podemos referir a reconciliação entre o valor constante do balanço com o valor constante do balancete, revisão da numeração da população (ex. faturas).

4.º PASSO - DETERMINAR O RISCO DE AMOSTRAGEM, TAXA DE DESVIO TOLERÁVEL, A TAXA DE DESVIO ESPERADA E A DIMENSÃO DA AMOSTRA

Uma dimensão de amostra ótima minimizará o risco de auditoria e aumentará a eficiência da mesma. A dimensão da amostra é afetada pelo risco de amostragem, pela taxa de desvio tolerável e pela taxa de desvio esperada. Na determinação da dimensão da amostra podemos utilizar as seguintes tabelas:

TABELA 1
DIMENSÃO DA AMOSTRA NUMA AMOSTRAGEM POR ATRIBUTOS

5% de risco de amostragem											
Taxa de desvio estimada (%)	Taxa de desvio tolerável										
	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	15%	20%
0,00	149	99	74	59	49	42	36	32	29	19	14
0,25	236	157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
0,50	*	157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
0,75	*	208	117	93	78	66	58	51	46	30	22
1,00	*	*	156	93	78	66	58	51	46	30	22
1,25	*	*	156	124	78	66	58	51	46	30	22
1,50	*	*	192	124	103	66	58	51	46	30	22
1,75	*	*	227	153	103	88	77	51	46	30	22
2,00	*	*	*	181	127	88	77	68	46	30	22
2,25	*	*	*	208	127	88	77	68	61	30	22
2,50	*	*	*	*	150	109	77	68	61	30	22
2,75	*	*	*	*	173	109	95	68	61	30	22
3,00	*	*	*	*	195	129	95	84	61	30	22
3,25	*	*	*	*	*	148	112	84	61	30	22
3,50	*	*	*	*	*	167	112	84	76	40	22
3,75	*	*	*	*	*	185	129	100	76	40	22
4,00	*	*	*	*	*	*	146	100	89	40	22
5,00	*	*	*	*	*	*	*	158	116	40	30
6,00	*	*	*	*	*	*	*	*	179	50	30
7,00	*	*	*	*	*	*	*	*	*	68	37

10% de risco de amostragem											
0,00	114	76	57	45	38	32	28	25	22	15	11
0,25	194	129	96	77	64	55	48	42	38	25	18
0,50	194	129	96	77	64	55	48	42	38	25	18
0,75	265	129	96	77	64	55	48	42	38	25	18
1,00	*	176	96	77	64	55	48	42	38	25	18
1,25	*	221	132	77	64	55	48	42	38	25	18
1,50	*	*	132	105	64	55	48	42	38	25	18
1,75	*	*	166	105	88	55	48	42	38	25	18
2,00	*	*	198	132	88	75	48	42	38	25	18
2,25	*	*	*	132	88	75	65	42	38	25	18
2,50	*	*	*	158	110	75	65	58	38	25	18
2,75	*	*	*	209	132	94	65	58	52	25	18
3,00	*	*	*	*	132	94	65	58	52	25	18
3,25	*	*	*	*	153	113	82	58	52	25	18
3,50	*	*	*	*	194	113	82	73	52	25	18
3,75	*	*	*	*	*	131	98	73	52	25	18
4,00	*	*	*	*	*	149	98	73	65	25	18
4,50	*	*	*	*	*	218	130	87	65	34	18
5,00	*	*	*	*	*	*	160	115	78	34	18
5,50	*	*	*	*	*	*	*	142	103	34	18
6,00	*	*	*	*	*	*	*	182	116	45	25
7,00	*	*	*	*	*	*	*	*	199	52	25
7,50	*	*	*	*	*	*	*	*	*	52	25
8,00	*	*	*	*	*	*	*	*	*	60	25
8,50	*	*	*	*	*	*	*	*	*	68	32

*A amostra é demasiado grande para ser rentável para a maioria das aplicações de auditoria

Arens, A., Elder, R., Beasley, M., 2010, Auditing and assurance services, 13th ed., Prentice Hall, (Tradução livre)

A determinação da dimensão da amostra utilizando as tabelas supra, é de simples aplicação. O auditor:

1. Seleciona o risco de amostragem (5% ou 10%), baseado no risco de auditoria;
2. Determina a taxa de desvio tolerável;
3. Determina a taxa de desvio esperada;
4. Determina a dimensão da amostra fazendo a interseção entre a taxa de desvio esperada e a taxa de desvio tolerável.

Exemplos:

Exemplo 1:

O auditor define o risco de amostragem em 5%, taxa de desvio tolerável em 8% e a taxa de desvio esperada em 1%. Pela tabela supra apuramos que a dimensão da amostra é de 58 unidades.

Exemplo 2:

O auditor define o risco de amostragem em 10%, a taxa de desvio tolerável em 6% e a taxa de desvio esperada em 1%. Pela tabela supra apuramos que a dimensão da amostra é de 64 unidades.

Podemos assim apontar os seguintes efeitos no tamanho da amostra:

FIGURA 4 - EFEITOS DO RISCO DE AMOSTRAGEM, DA TAXA DE DESVIO TOLERÁVEL E DA TAXA DE DESVIO ESPERADA NO TAMANHO DA AMOSTRA

Risco de amostragem	Baixo	Alto
Taxa de desvio tolerável	Baixo	Alto
Taxa de desvio esperada	Alto	Baixo
Efeito na amostra	Maior Amostra	Menor Amostra

5.º PASSO - DETERMINAR UM MÉTODO EFICIENTE E EFICAZ DE SELEÇÃO DA AMOSTRA

Uma vez determinada a dimensão da amostra, o auditor deve assegurar-se que ela seja representativa. Nas amostras aleatórias cada item da população tem a mesma hipótese de ser selecionado. A amostragem estatística requer que a seleção seja aleatória, uma vez que assim é eliminada a hipótese de enviesamento não intencional e maximizada a hipótese da amostra ser representativa. Na amostragem não estatística o auditor usa o seu julgamento para selecionar uma amostra representativa. Na amostragem aleatória podem ser utilizadas a amostragem por número aleatórios ou a amostragem por intervalos.

6.º PASSO – TESTAR OS ITENS DA AMOSTRA

Ao testar os itens da amostra, o auditor procura evidência do atributo. Caso não contenham evidência do atributo é considerado como um desvio.

7.º PASSO - AVALIAR OS RESULTADOS DA AMOSTRAGEM E CONCLUIR SOBRE OS OBJETIVOS DA AUDITORIA

A avaliação dos resultados da amostra requer que o auditor projete esse resultado para a população antes de retirar as suas con-



clusões. Se a taxa de desvio da amostra não é maior que a taxa de desvio esperada o auditor pode concluir que o controlo é eficiente, podendo assim avaliar o risco de controlo de acordo com o que foi inicialmente previsto. Se a taxa de desvio na amostra excede a taxa de desvio esperada, o auditor deve avaliar se a projeção da taxa de desvio da amostra na população excede, ou não, a taxa de desvio tolerável, utilizando para o efeito tabelas estatísticas. Caso a taxa de desvio projetada para a população exceda a taxa de desvio tolerável o auditor deve ajustar a natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos substantivos uma vez que assume que os controlos não são satisfatórios.

Partindo do exemplo 1 acima explicado os julgamentos do auditor são:

- Um risco de amostragem de 5% significa que o auditor quer limitar o risco a 5% de que a taxa de desvio na população não exceda a taxa de desvio tolerável de 8%. É o equivalente a utilizar um nível de confiança de 95%.
- A taxa de desvio tolerável é de 8%, se houver mais de 5% de hipóteses de que a taxa de desvio na população seja superior a 8%, o auditor conclui que o controlo não está a funcionar a um nível aceitável.
- O auditor não espera encontrar muitos desvios. O auditor estima que o controlo não esteja a operar com eficiência 1% das vezes. Esta estimativa é baseada na experiência do auditor.

Na avaliação dos resultados da amostra o auditor deve considerar não só o número de desvios encontrados mas também as suas características qualitativas. A avaliação do auditor compreende os seguintes passos:

- Apurar a taxa de desvio: dividindo o nº de desvios pela amostra.
- Determinar a taxa de desvio da população: o auditor utiliza *software* ou uma tabela para estimar a taxa de desvio na população. Esta taxa representa a taxa máxima de desvio da população, baseada na amostra, que o auditor pode esperar.
- Considerar os aspetos qualitativos dos desvios: desvios originados por fraudes são mais preocupantes do que desvios originados por descuidos ou pelo facto dos funcionários não compreenderem as suas funções.
- Conclusões: Combinando os resultados da amostra com os resultados de outros testes aos controlos, o auditor determina se os resultados a que chegou corroboram ou não a avaliação que fez do risco de controlo. Se a extrapolação para a população for inferior à taxa de desvio tolerável, o auditor pode manter a sua avaliação do risco de controlo, se a extrapolação para a população for superior à taxa de desvio tolerável o auditor deverá rever a sua avaliação preliminar de risco, se o desvio detetado pelo auditor indiciar a ocorrência de fraudes o auditor deve avaliar o seu impacto nas demonstrações financeiras e desenhar procedimentos específicos que permitam detetar o tipo de desvio observado, neste caso o relevante não é o número de desvios encontrados mas sim a sua característica – fraude!

Na extrapolação dos desvios encontrados na amostra para a população utilizamos as seguintes tabelas:

TABELA 2
EXTRAPOLAÇÃO DOS DESVIOS NA AMOSTRA PARA A POPULAÇÃO

Tamanho da amostra	5% de risco de amostragem Número de desvios encontrados										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
25	11,3	17,6	*	*	*	*	*	*	*	*	*
30	9,5	14,9	19,6		*	*	*	*	*	*	*
35	8,3	12,9	17,0	*	*	*	*	*	*	*	*
40	7,3	11,4	15,0	18,3	*	*	*	*	*	*	*
45	6,5	10,2	13,4	16,4	19,2	*	*	*	*	*	*
50	5,9	9,2	12,1	14,8	17,4	19,9	*	*	*	*	*
55	5,4	8,4	11,1	13,5	15,9	18,2	*	*	*	*	*
60	4,9	7,7	10,2	12,5	14,7	16,8	18,8	*	*	*	*
65	4,6	7,1	9,4	11,5	13,6	15,5	17,4	19,3	*	*	*
70	4,2	6,6	8,8	10,8	12,6	14,5	16,3	18,0	19,7	*	*
75	4,0	6,2	8,2	10,1	11,8	13,6	15,2	16,9	18,5	20,0	*
80	3,7	5,8	7,7	9,5	11,1	12,7	14,3	15,9	17,4	18,9	*
90	3,3	5,2	6,9	8,4	9,9	11,4	12,8	14,2	15,5	16,8	18,2
100	3,0	4,7	6,2	7,6	9,0	10,3	11,5	12,8	14,0	15,2	16,4
125	2,4	3,8	5,0	6,1	7,2	8,3	9,3	10,3,0	11,3	12,3	13,2
150	2,0	3,2	4,2	5,1	6,0	6,9	7,8	8,9	9,5	10,3	11,1
200	1,5	2,4	3,2	3,9	4,6	5,2	5,9	6,5	7,2	7,8	8,4

Tamanho da amostra	10% de risco de amostragem Número de desvios encontrados										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20	10,9	18,1	*	*	*	*	*	*	*	*	*
25	8,8	14,7	19,9	*	*	*	*	*	*	*	*
30	7,4	12,4	16,8	*	*	*	*	*	*	*	*
35	6,4	10,7	14,5	18,1	*	*	*	*	*	*	*
40	5,6	9,4	12,8	15,9	19,0	*	*	*	*	*	*
45	5,0	8,4	11,4	14,2	17,0	19,6	*	*	*	*	*
50	4,6	7,6	10,3	12,9	15,4	17,8	*	*	*	*	*
55	4,1	6,9	9,4	11,7	14,0	16,2	18,4	*	*	*	*
60	3,8	6,4	8,7	10,8	12,9	14,9	16,9	18,8	*	*	*
70	3,3	5,5	7,5	9,3	11,1	12,8	14,6	16,2	17,9	19,5	*
80	2,9	4,8	6,6	8,3	9,7	11,3	12,8	14,3	15,7	17,2	18,6
90	2,6	4,3	5,9	7,3	8,7	10,1	11,4	12,7	14,0	15,3	16,6
100	2,3	3,9	5,3	6,6	7,8	9,1	10,3	11,5	12,7	13,8	15,0
120	2,0	3,3	4,4	5,5	6,6	7,6	8,6	9,6	10,6	11,6	12,5
160	1,5	2,5	3,3	4,1	4,9	5,7	6,5	7,2	8,0	8,7	9,5
200	1,2	2,0	2,7	3,3	4,0	4,6	5,2	5,8	6,4	7,0	7,6

Mais de 20%

Arens, A., Elder, R., Beasley, M., 2010, Auditing and assurance services, 13th ed., Prentice Hall. (Tradução livre).

Exemplo

Partindo de uma amostra de 77 unidades numa população de 10.000, o auditor encontrou 5 desvios que não puderam ser ultrapassados recorrendo a procedimentos alternativos. O auditor concluiu que 6,49% é inferior a 8%, considerando que o controlo funciona de uma forma eficiente. No entanto, temos que ter em atenção que a decisão do auditor é a de se existe, ou não, um risco superior a 5% de que os erros detetados extrapolados para a população sejam superiores a 8%. Para chegar a essa conclusão o auditor faz a interseção da linha do tamanho da amostra (80) com a coluna dos erros encontrados (5), encontrando o valor de 12,7%, o que significa que existe 5% de hipóteses que a taxa de desvio da população exceda 12,7%. Como o auditor definiu um limite de 8% e 12,7% excede claramente essa percentagem, pode concluir que os testes aos controlos não suportam a conclusão de que o controlo esteja a funcionar de uma forma eficiente.

Ao concluir que os testes aos controlos não são suficientes o auditor necessita de modificar a extensão, oportunidade e natureza dos procedimentos substantivos.

8.º PASSO - DOCUMENTAR TODAS AS FASES DO PROCESSO DE AMOSTRAGEM

Por último, os auditores documentam todos os aspetos significativos dos oito passos aqui descritos nos seus papéis de trabalho.

AMOSTRAGEM NÃO ESTATÍSTICA POR ATRIBUTOS

As principais diferenças entre a amostragem por atributos estatística e não estatística estão relacionadas com a dimensão da amostra e com a avaliação dos seus resultados. Na amostragem não estatística o risco de controlo é classificado como BAIXO, INTERMÉDIO ou ALTO e não são quantificados como acontece na amostragem estatística.

Na avaliação dos resultados, o auditor compara a **taxa de desvio da amostra** com a **taxa de desvio tolerável**. Caso a taxa de desvio da amostra seja inferior à taxa de desvio tolerável pode concluir que o risco de controlo é baixo, à medida que a taxa de desvio da amostra se vai aproximando da taxa de desvio tolerável é cada vez mais provável que a **taxa de desvio da população** seja superior à **taxa de desvio tolerável**, neste caso o auditor devem usar o seu julgamento profissional para determinar a partir de que ponto o risco de controlo deve deixar de ser o inicialmente planeado.

Exemplo

Em determinada empresa foi identificado o seguinte controlo, destinado a registar apenas as faturas cujo material foi devidamente encomendado, cujo funcionamento no período o auditor entende dever confirmar:

Quando é recebida a fatura do fornecedor é-lhe agrafada a guia de entrada emitida pelo armazém, a guia de remessa do fornecedor e a nota de encomenda correspondentes, são verificadas as quantidades e os preços, sendo aposta, na fatura, a assinatura do responsável por esta conferência.

A numeração interna das faturas de compra inicia em 7.641 e termina em 11.024.

Após os testes foram encontrados 3 desvios.

Ao testar o controlo o auditor estimou uma taxa de desvio esperada de 1%.

Procedimentos	Amostragem não estatística	Amostragem estatística
Definir o objetivo	Testar se houve comparação entre a fatura, NE, GR e GE.	Testar se houve comparação entre a fatura, NE, GR e GE.
Definir atributo e desvio	Há desvios quando: - Os 4 documentos não estão agrafados; - Não é aposta a assinatura - Os 4 documentos agrafados não dizem respeito ao mesmo bem Para este teste o auditor efetua uma inspeção documental	Há desvios quando: - Os 4 documentos não estão agrafados; - Não é aposta a assinatura - Os 4 documentos agrafados não dizem respeito ao mesmo bem Para este teste o auditor efetua uma inspeção documental
Definir população e unidade de amostragem	3.384 faturas	3.384 faturas
Risco de amostragem	Baixo	5%
Taxa de desvio tolerável	4%	4%
Taxa de desvio esperada	1%	1%
Dimensão da amostra	100 (julgamento do auditor)	156 (tabela)
Seleção da amostra	Aleatória (usando tabela de números aleatórios gerada por computador)	Aleatória (usando tabela de números aleatórios gerada por computador)
Desvios detetados	3	3
Projeção de resultados	3%	Entre 5,1% e 3,9% (usando tabelas)
Conclusão	1)	2)

- Podemos concluir que o controlo funciona de forma eficiente porque a **taxa de desvio da amostra** é inferior à **taxa de desvio tolerável**.

2. Uma vez que o intervalo obtido 5,1%-3,9% o auditor deverá reavaliar a sua avaliação preliminar do risco de controlo, concluindo que o controlo não está a funcionar, logo a natureza, extensão e oportunidade dos testes substantivos terá que ser revista.

Quando são encontradas falhas nos controlos para além da análise quantitativa o auditor deve ter igualmente em atenção o aspeto qualitativo. O auditor deve determinar se a falha foi intencional ou não, se foi ocasional ou recorrente e qual impacto nas demonstrações financeiras. Caso o auditor apure que a falha foi intencional poderá estar perante um indício de fraude, no entanto é importante realçar que o facto do controlo não ser exercido não implica diretamente que o saldo ou as transações estejam distorcidos.

Os testes aos controlos têm um impacto direto na natureza, extensão e oportunidade dos testes substantivos. Por exemplo: se os testes aos controlos indicam que o cliente não cruza as faturas de venda com as guias de remessa das mercadorias, o auditor tem necessidade de efetuar mais testes à asserção do corte de operações. Por outro lado, se os controlos não funcionam o auditor deposita menos confiança nos procedimentos substantivos de revisão analítica e mais nos procedimentos substantivos aos saldos e às transações.

TESTES SUBSTANTIVOS

Os procedimentos substantivos são desenhados com a finalidade de detetar distorções, causadas por erros ou fraudes, que possam existir nas demonstrações financeiras e que não tenham sido detetados pelo sistema de controlo interno.

Os passos que envolvem a amostragem em testes substantivos são os mesmos, quer o auditor utilize uma abordagem estatística ou não estatística:

1. Definir o objetivo de auditoria
2. Definir distorção
3. Definir a população em relação à qual se vai extrair a amostra
4. Escolher uma técnica de amostragem apropriada
5. Determinar a dimensão da amostra
6. Selecionar a amostra
7. Auditar os itens selecionados
8. Avaliar os resultados da amostra e extrapolá-los para a população
9. Documentar os procedimentos seguidos e os resultados obtidos

1.º PASSO – DEFINIR O OBJETIVO DA AUDITORIA

O auditor utiliza um *mix* de amostragem e de outros procedimentos substantivos para testar as rubricas do balanço. Por exemplo: para testar a asserção da valorização dos inventários, numa empresa comercial, o auditor seleciona alguns bens, cruzando o valor unitário constante dos registos contabilísticos, com a fatura da compra e as

demais despesas acessórias imputáveis à compra, mas usa igualmente procedimentos analíticos tais como a rotação de stocks para verificar a eventual obsolescência de determinados bens.

Especificando o objetivo da auditoria, o auditor determina a população a testar. Por exemplo: se o objetivo é testar os saldos de clientes à data do balanço a amostra deve ser selecionada a partir do balancete, se o objetivo é testar a plenitude das dívidas a pagar, o auditor verifica se em relação às mercadorias que entraram em armazém foi contabilizada a respetiva fatura.

2.º PASSO - DEFINIR DISTORÇÃO

Podemos definir distorção como uma diferença que afeta a exatidão das demonstrações financeiras. Se a venda a um cliente foi contabilizada na conta de clientes errada, não deve ser considerada uma distorção, pois o saldo da conta clientes, no global, está correto, no entanto pode indiciar uma debilidade na estrutura de controlo interno, se por exemplo foi contabilizada uma venda em relação à qual não houve qualquer pedido de aquisição por parte do cliente, a rubrica de vendas e de dívidas de clientes estará sobreavaliada, originando uma distorção nas demonstrações financeiras.

3.º PASSO - DEFINIR A POPULAÇÃO EM RELAÇÃO À QUAL SE VAI EXTRAIR A AMOSTRA

Entendemos por população a rubrica das demonstrações financeiras que o auditor pretende testar. Uma vez que os resultados da amostragem apenas podem ser projetados para a população a partir da qual a amostra foi extraída, é importante para o auditor definir a população. Por exemplo, uma empresa que possua vários armazéns de mercadorias, se o auditor assistir às contagens de um armazém apenas pode retirar conclusões sobre a população desse armazém, não poderá tirar ilações sobre a população dos outros armazéns.

A amostra é selecionada a partir de uma representação física da população, como é o caso de um balancete de clientes. O auditor necessita de assegurar-se que o balancete representa a população, para isso reconcilia o seu saldo com o saldo que é apresentado no balanço.

Muitas rubricas do balanço são constituídas por número reduzido de itens de grande valor e por grande número de itens de pequeno valor. Assim, o auditor opta por uma abordagem estratificada, ou seja, analisa a 100% todos os itens acima de um determinado valor e aleatoriamente os itens abaixo desse valor.

4.º PASSO - ESCOLHER UMA TÉCNICA DE AMOSTRAGEM APROPRIADA

Depois de considerar que a amostragem, recorrendo ou não a ferramentas estatísticas, é apropriada o auditor vai decidir quais as ferramentas que vai utilizar. A ferramenta estatística mais comum é a *monetary unit sample* (MUS). Esta ferramenta é baseada na teoria dos atributos (descrita anteriormente para os testes aos controlos), mas expressa as suas conclusões em termos quantitativos.

5.º PASSO - DETERMINAR A DIMENSÃO DA AMOSTRA

Independentemente do método de amostragem selecionado, o auditor deve ter em atenção o risco de amostragem, a distorção tolerável e a distorção esperada. Para apurar a dimensão da amostra



o auditor tanto pode utilizar métodos estatísticos, como métodos não estatísticos².

A **distorção tolerável**, atribuída com base na materialidade, representa o máximo de distorções que o auditor aceita na população sem considerar que este coloca em causa a população. A distorção dessa população, isoladamente, ou em conjunto com outras distorções encontradas noutros testes, pode levar o auditor a concluir que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas.

A **distorção esperada** baseia-se nas distorções encontradas em auditorias de anos anteriores e no conhecimento que o auditor tem da população, ou seja são as distorções que o auditor espera encontrar com base nos procedimentos substantivos e no seu julgamento.

6.º PASSO - SELECIONAR A AMOSTRA E AUDITAR OS ITENS SELECIONADOS

A amostragem deve ser aleatória, dando assim hipótese, a todos os elementos da população de serem selecionados.

7.º PASSO - AVALIAR OS RESULTADOS DA AMOSTRA E EXTRAPO-LA-LOS PARA A POPULAÇÃO

Após a análise dos itens selecionados o auditor extrapolará as distorções encontradas na amostra para a população, concluindo se esta apresenta, ou não, distorções materiais.

Quando são detetadas distorções o auditor deve considerar os aspetos quantitativos e os aspetos qualitativos, em especial se existe algum padrão. Neste caso o auditor deve solicitar ao cliente que o investigue e que faça as correções necessárias. Descobrir mais distorções do que as inicialmente previstas na fase de planeamento leva o auditor a concluir que a sua estimativa inicial era otimista e que os controlos não são tão eficientes como o inicialmente previsto. Neste caso, o auditor reequaciona o planeamento inicialmente efetuado e planea o resto da auditoria de acordo com os novos factos.

8.º PASSO - DOCUMENTAR OS PROCEDIMENTOS SEGUIDOS E OS RESULTADOS OBTIDOS

Todos os passos anteriormente descritos e todas as decisões tomadas pelo auditor, devem estar apropriadamente documentadas, permitindo uma adequada supervisão e servindo de suporte às conclusões do auditor.

Amostragem não estatística

Neste tipo de amostra não há controlo matemático sobre o risco de amostragem, o auditor projeta as distorções encontradas e faz o seu julgamento sobre se a rubrica está, ou não, materialmente distorcida.

Ao determinar a dimensão da amostra o auditor deve ter em consideração que todos os itens relevantes devem ser testados. Pode selecionar itens acima de determinado valor, itens referentes a transações entre parte relacionadas, itens com saldo contranatura ou entidades com um grande volume de transações.

Para determinação da amostra os auditores podem utilizar a seguinte formula:

$$\text{Tamanho da Amostra} = \left(\frac{\text{Valor da rubrica} \times \text{fator de confiança}}{\text{Erro tolerável}} \right)$$

O fator de confiança é apurado com base na tabela seguinte, tendo em atenção a avaliação combinada do risco de controlo e do risco inerente e do risco de outros procedimentos substantivos de auditoria falharem na deteção de distorções materiais.

TABELA 3
FATOR DE CONFIANÇA PARA AMOSTRAGEM NÃO ESTATÍSTICA

Risco inerente e de controlo combinado	Risco de outros procedimentos substantivos (ex. procedimentos analíticos) falharem na deteção de distorções materiais		
	Alto	Médio	Baixo
Alto	3.0	2.3	1.9
Ligeiramente abaixo do alto	2.7	2.0	1.6
Médio	2.3	1.6	1.2
Baixo	1.9	1.2	1.0

Nota: Esta tabela é aplicável quando o auditor espera encontrar poucas distorções na população. Whittington, R., Pañy, K., 2010, Principles of auditing & other assurance services, Mc-GrawHill (Tradução livre)

Por exemplo: a rubrica de clientes apresenta um valor de € 9.625.000,00, tendo o auditor, na fase de planeamento alocado a esta rubrica uma distorção tolerável de € 250.000,00. A avaliação da combinação do risco inerente e de controlo é *média*, efetuou procedimentos analíticos aos clientes tendo classificado o risco de

não detetar distorções materialmente relevantes como baixo. Assim, a dimensão da amostra para os clientes é de:

$$\text{Tamanho da Amostra} = \left(\frac{\text{€ 9.625.000,00} \times 1,2}{\text{€ 250.000,00}} \right)$$

Tamanho da amostra = 46

Apesar de utilizar amostragem não estatística é apropriado o auditor efetuar uma amostra com base em valores estratificados.

	População		Amostra		
	Número	Valor	Número	Valor	Distorção
>= 250.000	15	2 350 000,00 €	15	2 350 000,00 €	3 000,00 €
< 250.000	225	7 275 000,00 €	31	500 000,00 €	2 500,00 €
Total	240	9 625 000,00 €	46	2 850 000,00 €	5 500,00 €

A distorção de € 3.000,00 nos saldos superiores a € 250.000,00 não necessita de ser projetada para a população pois toda a subpopulação foi testada. A distorção de € 2.500,00, nos saldos inferiores a € 250.000,00, deve ser projetada para o total da subpopulação, assim a distorção projetada é de:

$$\text{Projeção do erro: } \left(\frac{\text{Erro na amostra}}{\text{Valor da amostra}} \right) \times \text{Valor da Subpopulação}$$

Projeção do erro: 36.375,00 €

O total de distorções projetadas para a população é de € 39.375,00 (€ 36.375,00 + € 3.000,00) no entanto o verdadeiro montante das distorções pode ser mais elevado. Devido à probabilidade da população conter mais distorções do que as projetadas, pesquisas³ sugerem que a distorção projetada deve ser multiplicada por 3. O valor resultante deve ser comparado com a distorção tolerável, caso este seja superior à projeção da distorção o auditor conclui que a população parece não estar afetada por distorções materiais. No caso acima explanado verificamos que a distorção projetada multiplicada por 3 é de: € 109.125,00.

Como este valor é cerca de 44% da distorção tolerável o auditor conclui que o saldo da rubrica é aceitável. À medida que a projeção da distorção se aproxima da distorção tolerável o auditor conclui que o risco da rubrica apresentar distorções materiais é grande. Neste cenário o auditor não aceita a rubrica como estando isenta de distorções materiais, propondo ao órgão de gestão que efetue ajustamentos às demonstrações financeiras ou efetuando testes adicionais à população para confirmar, ou não, essa avaliação.

AMOSTRAGEM ESTATÍSTICA - MONETARY UNIT SAMPLE (MUS)

A amostragem utilizando a técnica da MUS requer que o auditor determine o risco de deteção, a distorção tolerável e a distorção estimada nas demonstrações financeiras.

Neste tipo de amostragem a unidade de amostragem é definida em valor, ou seja € 1, sendo a população o valor monetário da rubrica que vamos testar (ex. total do saldo de clientes, total do saldo de fornecedores, etc.). Uma vez que a unidade é definida em valor,

um saldo com valor mais elevado tem mais probabilidade de ser selecionado do que um saldo de valor mais reduzido.

A dimensão da amostra é determinada usando a seguinte fórmula:

$$\text{Amostra} = \frac{\text{Saldo da conta auditada}}{\text{Intervalo da amostra}}$$

$$\text{Intervalo da amostra} = \frac{\text{ET} - (\text{EE} \times \text{FER})}{\text{FC (risco de deteção)}}$$

Em que:

ET = distorção tolerável FER = fator de expansão da distorção

EE = distorção esperada FC = fator de confiança (risco de deteção)

O número de itens a selecionar (a amostra) é dado pelo quociente entre o valor da população e o intervalo da amostra.

O fator de confiança (zero distorções) associado ao risco de deteção é obtido a partir da tabela 4, que reconhece os diversos fatores de confiança para diferentes níveis de confiança e de distorções. Por outro lado, o fator de expansão da distorção aparece na parte superior da tabela 4, sendo utilizado com o objetivo de aumentar o tamanho da amostra no caso de se esperar encontrar qualquer distorção e impedir, desta forma, que as conclusões não permitam aceitar o saldo quando este é incorreto.

TABELA 4
FATORES DE CONFIANÇA E DE EXPANSÃO

Risco de deteção	1%	5%	10%	15%	20%	25%	30%	50%
Fator de confiança (0 erros)	4,61	3,00	2,31	1,90	1,61	1,39	1,21	0,70
Fator de expansão do erro	1,90	1,60	1,50	1,40	1,30	1,25	1,20	1,10
Fator multiplicativo do erro de amostragem								
Erro								
1	1,03	0,75	0,58	0,48	0,39	0,31	0,23	0,00
2	0,77	0,55	0,44	0,34	0,28	0,23	0,18	0,00
3	0,64	0,46	0,36	0,30	0,24	0,18	0,15	0,00
4	0,56	0,40	0,31	0,25	0,21	0,17	0,13	0,00
5	0,50	0,36	0,28	0,23	0,18	0,15	0,11	0,00
6	0,46	0,33	0,26	0,21	0,17	0,13	0,11	0,00
7	0,43	0,30	0,24	0,19	0,16	0,13	0,10	0,00
8	0,41	0,29	0,22	0,18	0,14	0,12	0,09	0,00
9	0,38	0,27	0,21	0,17	0,14	0,11	0,08	0,00
10	0,36	0,26	0,20	0,17	0,14	0,10	0,08	0,00

Rittemberg, L., et al, 2010, Auditing-A business risk approach, 7th ed., South-Western (Tradução livre)

Exemplo:

O auditor pretende testar as asserções da existência e da valorização da conta dívidas de clientes. Esta conta é composta por 275 clientes, apresentando um saldo a 31 de dezembro de € 1.200.000,00. O risco em auditoria foi classificado como baixo, sendo o risco de deteção de 5%. A distorção tolerável é de € 75.000 e a distorção esperada de € 20.000,00.

O intervalo da amostra é dado pela seguinte fórmula:

$$I = \frac{€ 75.000 - (€ 20.000 \times 1,6)}{3} = € 14.333,33$$

Assim, o tamanho da amostra é de: € 1.200.000,00 / € 14.333,33 = 84

Posteriormente o auditor seleciona aleatoriamente um número dentro do intervalo da amostra, ou seja, entre 1 e 14.000⁴. Fazem parte da amostra os clientes cujo saldo, acumulado com o de outros clientes, for igual ou superior ao valor do intervalo e aos seus múltiplos (ex. 14.000, 28.0000, 42.000, etc...).

Cliente	Valor no Balancete	Acumulado	Múltiplos
aleatório	5 515,00	5 515,00	
1	7 776,00	13 291,00	
2	12 048,00	25 339,00	14 000,00
3	2 475,00	27 814,00	
4	8 932,00	36 746,00	28 000,00
5	19 798,00	56 544,00	42.000,00 e 56.000,00
6	13 744,00	70 288,00	70 000,00
7	1 166,00	71 454,00	
8	8 975,00	80 429,00	
9	18 597,00	99 026,00	84.000,00 e 98.000,00
10	4 208,00	103 234,00	
11	8 235,00	111 469,00	
12	14 271,00	125 740,00	112 000,00
13	9 680,00	135 420,00	126 000,00
14	6 527,00	141 947,00	140 000,00
275	2 374,00	1 200 000,00	

Podemos verificar que todos os clientes cujo saldo for superior a € 14.000,00 foram selecionados. A probabilidade de um cliente ser selecionado para a amostra está diretamente relacionada com o valor do seu saldo. Assim, um cliente que tenha saldo 0 tem 0% de probabilidades de ser selecionado, um cliente que tenha um saldo de € 140,00 tem uma probabilidade de 1%, um cliente que tenha um saldo de € 1.400,00 tem uma probabilidade de 10% e um cliente que tenham um saldo igual ou superior a € 14.000,00 tem uma probabilidade de 100%.

De notar que o cliente 5 e o cliente 9 têm dois pontos de seleção, 42.000 e 56.000, e 84.000 e 98.000, respetivamente, o que significa que a amostra vai ser inferior ao inicialmente previsto. Podemos concluir que na realidade a população foi estratificada, por um lado temos todos os elementos da população que apresentam um saldo igual ou superior a € 14.000,00 por outro lado os elementos da população que apresentam um saldo inferior a € 14.000,00.

Os clientes que apresentem um **saldo nulo** ou um **saldo negativo** devem constitui uma população à parte, ou seja, deve ser testada separadamente.

Avaliação da amostra - Situações de sobrevalorização

Quando o auditor utiliza MUS projeta as distorções da amostra para a população, calculando um **valor máximo da distorção** (*upper misstatement limit – UML*), que é definido como o valor máximo de distorção que pode existir numa população tendo em conta as distorções detetadas na amostra.

Quando nenhuma distorção é encontrada na amostra o auditor pode concluir que a população não está distorcida num valor superior à distorção tolerável, tendo em atenção um determinado risco de deteção. No entanto, temos que considerar o risco de amostragem, ou seja, que podem existir distorções nos itens que não foram auditados. Nestes casos o UML é obtido multiplicando o fator de confiança pelo intervalo de amostragem, ou seja, o UML é de € 42.000,00 (€ 14.000,00 x 3,0)

Como o UML é inferior à distorção tolerável (€ 75.000,00), o auditor pode concluir que existe uma probabilidade inferior a 5% de que o saldo esteja distorcido num montante materialmente relevante.

Quando **distorções são detetadas**, a tarefa do auditor é determinar se existe risco da rubrica estar distorcida num montante superior à distorção tolerável, ou seja, é importante analisar o que as distorções detetadas na amostra representam para a população. A avaliação é efetuada em duas partes: (1) identificar as distorções verificadas no último estrato, (2) projetar as distorções encontradas no primeiro estrato.

Tal como vimos em relação à amostragem não estatística, as distorções encontradas no último estrato não necessitam de ser projetadas para a população, uma vez que todos os itens da população foram testados, no que toca às distorções encontradas no primeiro estrato é necessário projecta-las para a população, uma vez que apenas foi analisada uma amostra da mesma.

Ao auditar os estratos o auditor vai calcular a percentagem de sub ou sobrevalorização, dividindo a distorção pelo valor contabilístico do saldo. Esta percentagem é calculada para todas as distorções detetadas. O auditor multiplica essa percentagem pelo intervalo da amostra para projetar a distorção para a população. Adicionando a projeção de distorção com a distorção encontrada no estrato que não necessita de projeção, o auditor calcula a distorção estimada da população.

Suponhamos que o auditor, usando um intervalo de amostragem de € 14.000,00, detetou as seguintes distorções:

Cliente	Valor contabilístico	Valor auditado	Distorção	Percentagem	Intervalo	Projeção
Cliente A	17 500,00	15 250,00	2 250,00	N/A	N/A	2 250,00
Cliente B	5 259,00	5 000,00	259,00	5%	14 000,00	700,00
Cliente C	7 345,00	6 345,00	1 000,00	14%	14 000,00	1 960,00
Total	30 104,00	26 595,00	3 509,00			4 910,00

Verificamos que apenas existe uma distorção no estrato superior, o valor contabilístico do saldo era de € 17.500,00 quando o valor auditado foi de € 15.250,00, resultando numa distorção de € 2.250,00. Esta distorção não necessita de ser projetada para a população uma vez que todos os itens deste estrato foram analisados.

Nos estratos inferiores foram encontradas duas distorções: a primeira distorção é de € 259,00, o que significa que o saldo está sobrevalorizado em 5%, a segunda distorção é de € 1.000,00, ou seja o saldo está sobrevalorizado em 14%.

A distorção conhecida é assim de € 3.509.

Uma vez que estes dois itens foram selecionados no estrato inferior, presume-se que a sobrevalorização do intervalo é de € 700,00 (€ 14.000,00 * 5%) e de € 1.960 (€ 14.000,00 * 14%). Assim a soma da projeção das distorções é de € 2.660,00, valor esse que também pode ser obtido multiplicando o valor do intervalo (€ 14.000) pela soma das percentagens (19%).

A distorção provável na população é de € 4.910,00 (€ 2.250,00 + € 2.660,00), ou seja, a soma da distorção do estrato inferior com a soma da distorção provável do primeiro estrato.

No entanto, como foram descobertas distorções no estrato inferior é necessário efetuar mais procedimentos para determinar a tolerância a erros de amostragem. Esse procedimento consiste em multiplicar a percentagem anteriormente apurada pelo fator multiplicativo expresso na tabela 4.

Assim, a maior percentagem é multiplicada pelo fator multiplicativo da tabela 4., relacionado com a distorção 1, tendo em atenção um risco de deteção de 5%: $14\% \times 0,75 = 10,5\%$

A segunda maior percentagem é multiplicada pelo fator multiplicativo da tabela 4., relacionado com a distorção 2, tendo em atenção um risco de deteção de 5%: $5\% \times 0,55 = 2,75\%$

Adicionamos os dois valores e multiplicámo-los pelo intervalo de amostragem, obtemos o montante de: € 1.855,00

Assim, o valor máximo da distorção seria a soma da distorção provável (€ 4.910,00) com o fator de precisão básico (€ 14.000,00 x 3 = € 42.000,00) e com o fator incremental (€ 1.855,00). Assim, o valor máximo da distorção é de € 48.765,00.

	Factor	Percentagem	Intervalo da amostra	Extrapolação
Precisão básica	3,00 x		14 000,00	42 000,00
Erro provável				
Estrato superior				2 250,00
Estrato inferior				
Maior percentagem		14%	14 000,00	1 960,00
Menor percentagem		5%	14 000,00	700,00
Total				4 910,00
Factor incremental				
Maior percentagem	0,75 x 14% =	10,50%		
Menor percentagem	0,55 x 5% =	2,75%		
		13,25%	14 000,00	1 855,00
Valor máximo de erro				48 765,00

Podemos assim dizer que para um grau de confiança de 95% a população não está sobreavaliada em mais de € 48.765,00. Uma vez que o valor máximo da distorção é inferior à distorção tolerável logo para um risco de 5%, a população não contém sobrevalorizações materialmente relevantes.

Quando o valor máximo da distorção é superior à distorção tolerável o auditor pode adotar um dos seguintes procedimentos:

- Corrigir as distorções conhecidas: o auditor deve solicitar ao cliente que corrija as distorções encontradas. Caso esta correção seja efetuada, o valor máximo da distorção pode ser ajustado com base nessas correções, mas não a projeção associada a esses itens;
- Aumentar a dimensão da amostra: o auditor pode aumentar a dimensão da amostra substituindo a distorção inicialmente estimada pelo valor da distorção mais provável da população, determinado assim um novo intervalo e uma nova dimensão da amostra. O número adicional de itens a testar é dado pela diferença entre a nova dimensão da amostra e a dimensão inicial;
- Analisar tendências e desenvolver uma estratégia de auditoria alternativa: Quando distorções são encontrados o auditor não deve cingir a sua análise aos aspetos quantitativos mas abarcar igualmente os aspetos qualitativos, tentando apurar se existe algum padrão nessas distorções. Caso seja encontrado um padrão, o auditor pode solicitar à empresa que o investigue e que estime as correções necessárias, devendo o auditor recomendar melhorias que previnam a ocorrência dessas distorções.

Avaliação da amostra - Situações de subvalorização

Quando o auditor se depara com uma subvalorização deve efetuar uma análise separada.

Por exemplo, o auditor detetou uma situação de subvalorização de um saldo de clientes em € 750,00, o que representa uma percentagem de 7% em relação ao saldo contabilístico.

Em primeiro lugar, o auditor vai calcular a distorção mais provável da população, multiplicando essa percentagem pelo intervalo da amostra:

$$€ 7\% \times € 14.000,00 = € 980,00$$

Em seguida aplica o fator multiplicativo da distorção à distorção provável da população:

$$€ 980,00 \times 0,75 = € 735,00$$

Assim, o limite máximo de subvalorização é de:

$$€ 42.000,00 + € 980,00 + € 735,00 = € 43.715,00$$

Avaliação da amostra – situações de sobrevalorização e de subvalorização

Se durante o seu trabalho o auditor se deparar com situações de sub e de sobrevalorização o auditor deverá ponderar avaliar o seu efeito líquido.

	Sobrevalorização	Subvalorização	Líquido
Precisão básica	42 000,00	42 000,00	
Erro provável	4 910,00	980,00	3 930,00
Fator incremental	1 855,00	735,00	
Total	48 765,00	43 715,00	
Erro provável (direção oposta)	-980,00	-4 910,00	
Valor máximo de erro	47 785,00	38 805,00	

O auditor pode, com uma confiança de 95%, estimar que a rubrica não está sobreavaliada em mais de € 47.785 nem subavaliada em menos de € 38.805.

Ritterberg, et al. (2010) referem as principais vantagens e desvantagens do MUS:

FIGURA 5
VANTAGENS E DESVANTAGENS DO MUS

Vantagens	Desvantagens
Comparativamente a outras ferramentas estatísticas, a MUS é de mais fácil utilização	A MUS não é desenhada para analisar subvalorizações
Requer a estratificação da população	Caso o auditor identifique subvalorizações numa amostra MUS, a sua avaliação requer considerações especiais
Caso o auditor estime zero distorções, e não encontre qualquer distorção, MUS resulta numa dimensão de amostra eficiente	Os saldos nulos ou contranatura devem constituir uma população à parte.
Exemplo de circunstâncias em relação às quais podemos aplicar esta técnica	
Confirmação das dívidas a receber (quando os saldos credores não são significativos)	
Financiamentos obtidos	
Teste à valorização dos inventários, quando o auditor antecipa um reduzido número de distorções e não espera que a população contenha um número significativo de bens subvalorizados.	
Teste às aquisições de ativos fixos tangíveis quando a asserção da existência é o principal risco	
Exemplo de circunstâncias em relação às quais esta técnica pode não ser a mais apropriada	
Confirmação das dívidas a receber (quando os saldos credores são significativos)	
Teste à valorização dos inventários, quando o auditor antecipa um elevado número de distorções que se traduzam em sobreavaliações ou subavaliações.	

Conclusões

- Amostragem em auditoria é o processo de aplicação de procedimentos de auditoria a menos de 100% da população, retirando conclusões sobre essa mesma população;
- O auditor pode utilizar amostragem estatística e não estatística para testar os controlos da empresa. A amostragem estatística permite quantificar o risco de controlo e o risco de amostragem;
- A principal técnica de amostragem aplicada aos testes aos controlos é a amostragem por atributos. Este tipo de amostragem pode ser estatística ou não estatística;
- Na amostragem estatística por atributos a dimensão da amostra é definida pelo risco de amostragem, pela taxa de desvio tolerável e pela taxa de desvio esperada;
- A amostra estatística MUS é utilizada para testar saldos e transações;
- Independentemente do método utilizado é importante que a amostra seja representativa da população;

- Ao avaliar a amostra o auditor deve extrapolar os resultados para a população antes de concluir sobre a razoabilidade do controlo, saldo ou transação;
- O auditor deve analisar as causas das distorções: erro, fraude, sistemática ou ocasional, humana ou informática. Esta análise vai permitir ao auditor verificar se é necessário ou não efetuar trabalho adicional. ▮▮▮

BIBLIOGRAFIA

- Arens, A., Elder, R., Beasley, M., 2010, *Auditing and assurance services*, 13th ed., Prentice Hall.
- Cosserat, G., Rodda, N., 2009, *Modern Auditing*, 3rd, Wiley.
- ISA 530 – *Audit Sampling and other means of testing*, <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a027-2010-iaasb-handbook-isa530.pdf>
- Ritterberg, L., et al., 2010, *Auditing a Risk Approach*, 7th, South-Western
- SAS 111 – *Audit Sampling*, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00350.pdf>
- Whittington, R., Pany, K., 2010, *Principles of auditing & other assurance services*, McGraw-Hill

¹ Tome por exemplo uma população de 100 bolas, 80 pretas e 20 brancas, uma amostra representativa desta população seriam 8 bolas pretas e 2 bolas brancas. O risco de amostragem é o risco de uma amostra aleatória não conter 8 bolas pretas e 2 bolas brancas. Quanto maior for a amostra, menor é o risco de amostragem.

² De referir que a SAS 111 – *Audit Sampling* – salienta que a dimensão da amostra para uma amostragem não estatística deve ser consistente com a dimensão apurada numa amostragem estatística.

³ Ritterberg, L., et al., 2010, *Auditing a Risk Approach*, 7th, South-Western.

⁴ Para efeitos de aplicação prática é utilizado um número redondo.

SOFTWARE DE AUDITORIA LÍDER MUNDIAL



EFICIÊNCIA
SEGURANÇA
PLANEAMENTO
CONTROLO
PROGRAMAS DE TRABALHO
CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS
REDUÇÃO DE PAPEL



Ferramenta de vanguarda à sua medida

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



Para mais informações contacte-nos através do 229 445 680
 caseware@inobest.com | www.inobest.com | www.caseware.com
 Distribuidores para: Portugal, Espanha, Angola e Cabo Verde



Contabilidade e Relato Financeiro

**FUTURO PRÓXIMO
SEGUNDO
A UNIAO EUROPEIA**



“A única constante é a mudança”

Heráclito de Éfeso (aproximadamente 535 a.C. a 475 a.C)

Embora proferido há cerca de dois milénios e meio, nunca como na atualidade o postulado se mostrou tão apropriado: “a única constante é a mudança”. Esta, é incrementada a cada dia. A realidade que observamos e apreendemos transforma-se rapidamente e a Contabilidade e o Relato financeiro, constituindo-se como instrumentos de mensuração e comunicação dessa realidade, não estão alheados deste fenómeno.

É neste contexto, de constante mudança, que se perspetiva a alteração significativa da Quarta diretiva, através da ‘Proposta de Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho que altera a Diretiva 78/660/CEE’ (adiante apenas Proposta, 2012), identificando-se os seguintes principais aspetos caracterizadores deste processo:

- i. Diferenciação das empresas não emitentes de títulos admitidos à cotação e das regras contabilísticas e de relato aplicáveis em quatro categorias definidas consoante a dimensão: micro, pequenas, médias e grandes;
- ii. Criação de um regime significativamente simplificado para as designadas Microempresas, o qual se encontra aprovado (Diretiva 2012/6/EU, publicada no JOUE a 21.03.2012);
- iii. Impossibilidade dos Estados-Membros (adiante apenas EM) efetuarem exigências às Pequenas empresas para além das constantes na Diretiva;
- iv. Disponibilização aos EM de um alargado conjunto de opções contabilísticas a selecionar no âmbito da transposição da Diretiva, com as inerentes consequências na comparabilidade.

Este texto procura analisar cada um destes aspetos, perspetivando a evolução previsível da Contabilidade e do Relato financeiro no contexto europeu. Importa dotá-lo de enquadramento que permita compreender que enquanto as alterações ocorridas ao longo das últimas três décadas se justificaram por motivos como a comparabilidade ou mais recentemente pelo alinhamento com as IAS/IFRS, a mudança em perspetiva é sobretudo propulsionada pelo fator ‘custo’, principal determinante da ‘diferenciação’ das regras contabilísticas segundo a dimensão das empresas.

Salienta-se que este texto se baseia: i) na versão de 19 de junho de 2012 da proposta de Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho que altera a Diretiva 78/660/CEE, tratando apenas os aspetos inerentes às contas individuais; e ii) na Diretiva 2012/6/EU do Par-

lamento Europeu e do Conselho de 14 de março de 2012, publicada no JOUE a 21.03.2012, relativa às regras contabilísticas e de relato das Microempresas. Procura-se apresentar algumas das divergências face ao modelo contabilístico nacional em vigor, não sendo objetivo um detalhe exaustivo da Proposta (2012).

Breve enquadramento histórico

No preâmbulo da Quarta Diretiva (78/660/CEE), adotada em 1978, lê-se (p.1) que “podem ser concedidas derrogações em favor de certas sociedades tendo em conta a sua pouca importância económica e social” e “em favor das pequenas e médias sociedades”. O artigo 11.º dessa Diretiva corporiza o primeiro ensaio harmonizado de relato financeiro diferenciado ao conceder a derrogação a que alude o preâmbulo. A derrogação consubstancia-se na possibilidade dos EM permitirem que as empresas que não ultrapassem certos quantitativos de ativo, de volume de negócios e de pessoal empregue apresentem um Balanço e uma Demonstração dos Resultados com menor grau de detalhe e um Anexo às contas abreviado.

Embora esta preocupação com as ‘pequenas e médias sociedades’ perpassasse três décadas de harmonização contabilística europeia, às Diretivas contabilísticas foram sucessivamente acrescentadas novas obrigações e é neste paradoxo – simplificação, incremento das exigências – que tem evoluído a Quarta Diretiva.

Na Diretiva 90/605/CEE é referido que “convém simplificar os procedimentos administrativos a que estão sujeitas as PME, com especial incidência na redução substancial das obrigações decorrentes da Diretiva 78/660/CEE”, e assim, procedeu-se à revisão dos limites quantitativos limitadores das PME, aumentaram-se as derrogações em matéria de elaboração, controlo e publicidade das contas a favor destas empresas e reduziram-se as obrigações em termos de elaboração e publicação do Anexo às contas. Aliás, nos termos do n.º 2 do artigo 53º da Diretiva 78/660/CEE, o Conselho, sob proposta da Comissão, procedeu com regularidade (Diretiva 84/569/CEE; Diretiva 90/605/CEE; Diretiva 94/8/CEE; Diretiva 1999/60/CE; Diretiva 2003/38/CE; Diretiva 2006/46/CE) à revisão dos montantes constantes do artigo 11.º da Quarta Diretiva, aumentando desta forma o número potencial de empresas beneficiárias das derrogações (Tabela 1).

TABELA 1
EVOLUÇÃO DOS LIMIARES QUANTITATIVOS DELIMITADORES DAS EXCEÇÕES

	1978	1984	1990	1994	1999	2003	2006
	Diretiva 78/660/CEE	Diretiva 84/569/CEE	Diretiva 90/605/CEE	Diretiva 94/8/CEE	Diretiva 1999/60/CE	Diretiva 2003/38/CE	Diretiva 2006/46/CE
Ativo	1.000.000	1.550.000	2.000.000	2.500.000	3.125.000	3.650.000	4.400.000
Volume de negócios	2.000.000	3.200.000	4.000.000	5.000.000	6.250.000	7.300.000	8.800.000
N.º de Empregados	50	50	50	50	50	50	50

Nota: As unidades monetárias do ativo e do volume de negócios são nos anos de 1978, unidades de conta europeias; 1984 a 1994, ECU; e 1999 a 2006, euros.

Nem todas as alterações introduzidas na Quarta Diretiva ao longo dos anos incorporaram preocupações com as PME. Em 2001, através da Diretiva 2001/65/CE, de forma a manter a coerência entre as diretivas e as IAS/IFRS, permitiu-se que determinados ativos e passivos financeiros se reconheçam ao justo valor. Em conformidade, o Anexo às contas e o Relatório de Gestão tornaram-se mais exigentes, incluindo, respetivamente, informações sobre os instrumentos financeiros mensurados ao justo valor e indicando os objetivos e as políticas da empresa em matéria de gestão dos riscos associados aos instrumentos financeiros utilizados.

Posteriormente, o Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, introduziu o requisito de, após 2005, todas as sociedades com títulos admitidos à cotação elaborarem as suas contas consolidadas em conformidade com as IAS/IFRS adotadas para efeitos de aplicação na UE. Considerando que as contas anuais e consolidadas das empresas não abrangidas pelo Regulamento (CE) n.º 1606/2002 continuaram a basear-se nas Quarta e Sétima diretivas, tornou-se importante assegurar a igualdade entre as empresas que aplicam as IAS/IFRS e aquelas que não o fazem. Neste contexto, a Diretiva 2003/38/CE procura conferir coerência às Diretivas contabilísticas face à evolução da IAS/IFRS, conferindo aos EM as faculdades de i) alterar a apresentação do Balanço e da Demonstração dos Resultados e ii) permitir a utilização do justo valor em consonância com a evolução registada a nível internacional. Introduce o princípio de que a informação não deve circunscrever-se aos aspetos financeiros da atividade da empresa, mas igualmente aos aspetos ambientais e sociais necessários à compreensão da evolução do desempenho ou da posição financeira.

Três anos volvidos, a Diretiva 2006/46/CE estabelece que a divulgação de partes relacionadas, que antes apenas deveria cobrir as relações mãe-filial, é alargada, aceitando a definição de partes relacionadas constante das IAS/IFRS. A Diretiva (2006/46/CE) consagra ainda que um conjunto de operações extrapatrimoniais passe a ser descrito no Anexo às contas. Os EM podem dispensar as pequenas sociedades destes requisitos.

A análise de conteúdo das sucessivas alterações à Quarta Diretiva permitiu verificar a densificação do respetivo texto, sintoma de mais exigências. Observando o texto consolidado da Quarta Diretiva, o qual se encontra disponível no portal da Comissão Europeia apenas com as alterações efetuadas até 2006, constata-se que este constituía-se na sua versão original por 19 páginas (13.076 palavras), apresentando 45 páginas (17.266 palavras) em 2006, isto é, por cada página em 1978 passaram a existir 2,3 páginas em 2006 (Tabela 2).

TABELA 2
EVOLUÇÃO DO NÚMERO DE PÁGINAS DA QUARTA DIRETIVA

Jornal Oficial	JO L 222 de 14.8.1978	Alterações efetuadas até			
		1995	2001	2004	2006
N.º de páginas	19	39	34	38	45
N.º de palavrasⁱ	13.076	ND	ND	ND	17.266

ND: Não disponível no formato eletrónico html para que fosse possível a respetiva contagem.

Mesmo estabelecendo exceções para PME, esta densificação legislativa resultou em mais exigências para estas empresas, o que aliás se constata observando o modelo contabilístico atualmente vigente, segundo o qual os relatórios e as demonstrações financeiras a apresentar pelas empresas, são essencialmente os mesmos (Tabela 3).

TABELA 3
MODELO DE RELATO ATUALMENTE VIGENTE NA UE

Modelo de relato	Regulamento (CE) n.º 1606/2002 (IAS/IFRS)	Diretiva 78/660/CEE (Quarta Diretiva)	
		Regras gerais	Derrogações para PME
Relatório de Gestão	●	●	●
Demonstração da posição financeira no final do período	●		
Balanço Sintético			●
Demonstração dos Resultados		●	
Demonstração do resultado integral do período	●		
Demonstração dos Resultados Sintética			●
Demonstração das Alterações no período do capital próprio	●		
Demonstração dos Fluxos de caixa para o período	●		
Anexo	●	●	
Anexo Abreviado			●



Motivação para a mudança

A Proposta (2012) assenta na ideia de que o modelo vigente acarreta custos de cumprimento, os quais são inversamente proporcionais à dimensão das empresas. Com efeito, uma parte dos custos administrativos é fixa, e consequentemente as PME sacrificam, relativamente às empresas de maior dimensão, os mesmos recursos para cumprir as obrigações decorrentes dos normativos contabilísticos, pelo que os custos de cumprimento são proporcionalmente mais elevados para as PME. Por exemplo, é expectável que a avaliação, por perito, de imóveis com a mesma localização e características tenha um determinado custo independente da dimensão da empresa cliente do perito.

Esta natureza fixa dos custos de cumprimento decorre da menor eficiência dos pequenos negócios em lidar com a regulação e da circunstância de nas PME as equipas administrativas e de gestão se apresentarem diminutas, sendo muitas vezes o próprio empresário a tratar de assuntos administrativos (Comissão Europeia, 2007).

Para além do critério 'custo', no caso particular das Microempresas, identificam-se outras motivações para a diferenciação das exigências contabilísticas, nomeadamente a falta de correspondência entre os requisitos das diretivas e as necessidades das Microempresas e dos utilizadores das suas demonstrações financeiras, bem como, a pouca importância que as demonstrações financeiras assumem para as suas partes interessadas. Em conformidade, o legislador comunitário considera necessário o alinhamento entre as necessidades reais dos utilizadores e os requisitos da prestação de informação, conservando apenas as informações que lhes são necessárias (Considerandos da Diretiva 2012/6/UE). Importa salien-

tar que, no que tange às Microempresas, não se identifica na legislação, propostas ou nos documentos de trabalho, qualquer alusão à comparabilidade, presumindo-se que a UE inverteu a sua posição, constante do texto da Quarta Diretiva, i.e., deixou de considerar a comparabilidade importante para esta dimensão de empresas.

No que concerne às empresas que não se enquadram no conceito de micro, a Proposta (2012, p.8) refere que se "procura melhorar a comparabilidade e clareza das demonstrações financeiras preparadas pelas médias e grandes empresas e, em menor medida, pelas pequenas empresas". A UE considera desta forma que a comparabilidade internacional das demonstrações financeiras adquire importância com a dimensão das empresas. Contudo, tal como referido para as Microempresas, o 'custo' constitui-se como o *leitmotiv* desta reforma, encontrando-se na Proposta (2012) expressões como "reduzir o peso administrativo especialmente para as pequenas empresas" (p.1) ou "evitar encargos desproporcionados" (p.9).

Esta reforma não pode ser lida apenas à luz do fator 'custo', encontrando-se alinhada com dois movimentos relativamente recentes. Por um lado, com um movimento legislativo europeu que assenta no princípio *think small first* o qual reconhece a importância das PME e consequente consciência de que a regulamentação não pode colocar entraves ao respetivo crescimento. Por outro, um movimento de normalização contabilística para empresas sem títulos admitidos à cotação, do qual foi precursor o Accounting Standards Board (ASB) do Reino Unido, com a emissão da *Financial Reporting Standard for Smaller Entities* (1997), seguindo-se-lhe o Institute of Chartered Accountants of New Zealand (ICANZ) com a emissão da *Framework for Differential Reporting* (1997). Posteriormente o International Accounting Standards Board (IASB) emite a *IFRS*



for SMEs (2009) e recentemente o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) coloca à discussão o documento *Proposed Financial Reporting Framework for Small- and Medium-Sized Entities* (2012). Importa salientar que nenhuma destas entidades foi tão longe na simplificação, como pretende a UE para as Micro e Pequenas empresas.

Diferenciação das empresas consoante a dimensão

Para alcançar os objetivos identificados a Proposta (2012) classifica as empresas em quatro tipologias (Tabela 4) consoante a dimensão (art.º 3º), a qual é aferida em função do total de Balanço, montante líquido do volume de negócios e número médio de empregados durante o exercício. No que tange aos dois últimos escalões “se as médias e grandes empresas estiverem sujeitas aos mesmos requisitos, os EM não deverão ser obrigados a definir na sua legislação nacional uma categoria para as médias” (Proposta, p. 8), pelo que as médias e grandes podem constituir um único escalão.

Atualmente os EM podem alterar os limites constantes das diretivas, incluindo mais ou menos empresas no modelo mais exigente de relato financeiro. Empresas consideradas pequenas nas definições da UE são classificadas na categoria de médias ou grandes por alguns EM. Num estudo efetuado pela CapGemini *et al.* (2010) conclui-se que apenas a Holanda, Finlândia e Roménia utilizam os limites definidos na atual diretiva, i.e. total de ativo de 4,4 milhões de euros e volume de negócios de 8,8 milhões de euros, enquanto Estónia, Letónia, República Checa, Eslováquia e Bulgária adotaram limites 83 a 93% abaixo, e Chipre, Grécia, Hungria, Irlanda, Lituânia, Portugal, Polónia e Suécia, limites inferiores em cerca de 42 a 67%.

Para evitar estas divergências, a Proposta (2012) não permite estabelecer limiares inferiores aos identificados na Tabela 4, apenas permitindo limiares mais elevados para definir Pequena Empresa até às seguintes quantias máximas: total de ativo de 6.000.000 euros e total de volume de negócios de 12.000.000 euros (art.º 3º). Por outro lado, a criação de um escalão de Microempresa fica à consideração dos diferentes EM.

Conforme se verifica, os limiares delimitadores das Pequenas empresas (2 dos 3 limiares: A<4.000.000 euros; VN<8.000.000 euros; T<50) são substancialmente mais elevados que os consa-

TABELA 4
CLASSIFICAÇÃO DAS EMPRESAS POR DIMENSÃO

Aplicável a empresas	Micro	Pequenas	Médias	Grandes
Limites	2 dos 3:	2 dos 3:	2 dos 3:	2 dos 3:
Ativo (euros)	A<350.000	A<4.000.000	A<20.000.000	A>20.000.000
Volume de negócios (euros)	VN<700.000	VN<8.000.000	VN<40.000.000	VN>40.000.000
Nº de trabalhadores	T<10	T<50	T<250 Desde que não sejam micro nem pequenas empresas	T>250

grados em Portugal para aplicação do SNC (2 dos 3: A<1.500.000 euros; VN<3.000.000 euros; T<50). A ser aprovada a Proposta (2012), é para esta dimensão de empresas que se esperam os principais impactos na contabilidade em Portugal.

Regime significativamente simplificado para as designadas Microempresas

Para as Microempresas é criado um regime que no seu limite poderá conduzir a que o seu conjunto completo de demonstrações financeiras se limite a um Balanço e uma Demonstração dos resultados sintéticos (Tabela 5). É de realçar o conceito introduzido na legislação comunitária de 'notas de rodapé ao Balanço', as quais se constituem por comentários a incluir logo após o Balanço.

TABELA 5
REGIME CONTABILÍSTICO PARA MICROEMPRESAS

Assunto	Tratamento preconizado
Relatório de gestão	Dispensa de elaboração do relatório de gestão, desde que as informações relativas a ações / quotas próprias sejam divulgadas.
Demonstrações financeiras (excluindo divulgações)	Apenas é obrigatório um Balanço e uma Demonstração dos Resultados sintéticos.
Notas (Anexo)	Isonção de elaboração e apresentação do Anexo, desde que se divulguem em nota de rodapé ao Balanço um conjunto muito reduzido de informações.
Princípios contabilísticos	Isonção de aplicação do 'princípio' do acréscimo para rubricas de menor relevância, como os outros gastos, desde que seja efetuada a divulgação da circunstância.

Conforme sintetizado (Tabela 5), a simplificação para as Microempresas, resultante da Diretiva 2012/6/UE, consubstancia-se em isentar as referidas empresas da aplicação do pressuposto – designado de 'princípio' – do acréscimo para rubricas de menor relevância, como a especialização de outros gastos, com divulgação dessa circunstância nas Notas às contas ou em nota de rodapé ao Balanço.

Ficam igualmente dispensadas da elaboração das Notas às contas, desde que se divulguem em nota de rodapé ao Balanço, designadamente: i) os compromissos assumidos com garantias, identificando as garantias reais prestadas; ii) as quantias de adiantamentos e créditos concedidos a órgãos sociais com indicação das condições, assim, como os compromissos tomados por sua conta a título de garantia; e iii) existindo ações / quotas próprias a motivação para a sua aquisição, o número, valor nominal e percentagem que representam no capital social.

De igual forma, dispensa-se a elaboração do relatório anual de gestão, desde que as informações relativas a ações / quotas próprias sejam divulgadas no Anexo, se existir, ou em notas de rodapé ao Balanço.

Considerando a forma como o legislador comunitário introduz estas isenções para Microempresas – “os Estados-Membros podem (...) isentar” (art.º 1º da Diretiva 2012/6/UE) – concedendo uma faculdade aos EM, poderá o legislador nacional optar por aplicar as referidas isenções ou tratar as Microempresas como Pequenas empresas.

Regime para as Pequenas e Médias Empresas

A Proposta (2012) implicará alterações substanciais sobretudo no escalão das Pequenas empresas que podem incluir as Micro, se estas não forem especificamente previstas na legislação nacional, na medida em que se encontra redigida numa lógica de isenções inversamente proporcionais à dimensão das empresas, motivo que justifica que na medida em que a dimensão aumenta, as isenções diminuem, sendo que as possibilidades dos EM isentarem as grandes empresas de algum tipo de obrigações são inexistentes. A tabela 6 identifica as exceções para as Pequenas e Médias empresas.

TABELA 6
REGIME CONTABILÍSTICO PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

Assunto	Tratamento preconizado	
	Pequenas empresas	Médias empresas
Relatório de gestão	Os EM podem dispensar o Relatório de Gestão, desde que incluam nas notas os dados relativos à aquisição de ações / quotas próprias.	Os EM podem prescindir de impor a obrigação de prestação de informações não financeiras.
Demonstrações financeiras (excluindo divulgações)	Apenas são exigíveis o Balanço e Demonstração dos Resultados, sendo que os EM não podem exigir outras demonstrações financeiras.	
Notas (Anexo)	Os EM apenas podem exigir cerca de cinco notas, embora possam exigir um reduzido número de notas adicionais mas apenas para fins de cobrança de impostos.	
Outros aspetos		Os EM podem impor requisitos que vão além dos requisitos mínimos previstos.

Esta proposta assume que a relação custo-benefício inerente à elaboração e apresentação do Relatório de gestão por Pequenas empresas é negativa, circunstância que permite compreender a permissão concedida aos EM para que o dispensem. Tal não se verifica quanto às Médias empresas, relativamente às quais os EM apenas podem prescindir de impor a obrigação de prestação de informações não financeiras (Proposta, p.13).

Acresce que às Pequenas empresas os EM apenas podem exigir um Balanço e uma Demonstração dos resultados. Com efeito, “as demonstrações financeiras anuais compreendem para todas as empresas, no mínimo, o Balanço, a Demonstração de resultados e as Notas”, sendo que “os EM podem exigir que as empresas que não sejam pequenas empresas incluam outras demonstrações” (art.º 4º, n.º1).

A Proposta (2012) reduz substancialmente as Notas das Pequenas empresas, exigindo apenas as seguintes informações: i) políticas contabilísticas (alínea a) do n.º 1 do art.º 17º); ii) compromissos financeiros, garantias e ativos e passivos não incluídos no Balanço (al. d)); iii) adiantamentos e créditos a membros dos órgãos sociais (al. d1)); iv) dívidas a longo prazo e dívidas garantidas (al. g)) e v) número médio de empregados durante o ano (al. i)). Nas circunstâncias em que “os ativos imobilizados forem mensurados por montantes reavaliados” (al. b)) e quando “instrumentos financeiros ou ativos que não sejam instrumentos financeiros forem mensurados pelo justo valor” (al. c)) são necessárias divulgações adicionais. Os EM podem ainda exigir um número reduzido de divulgações adicionais, designadamente as relativas ao “ativo imobilizado”, denominação da mãe que elabora demonstrações financeiras consolidadas, acontecimentos após a data do Balanço não ajustados e partes relacionadas (n.º 1-A do art.º 17º).

Apenas o fator ‘imposto’ pode justificar divulgações adicionais, referindo a Proposta que “os EM só deverão ser autorizados a exigir um reduzido número de notas para além das obrigatórias (...) sempre que estas estejam explicitamente previstas na legislação fiscal nacional e sejam estritamente necessárias para fins de cobrança de impostos” (Proposta, 2012, p.7 e art.º 4º, n.º 6), sendo que essa divulgação deve ser incluída numa secção das notas às demonstrações financeiras “exclusivamente destinada a fins de cobrança de impostos” (art.º 4º, n.º 6-A). Embora a legislação nacional que vier a resultar da Proposta não possa impor divulgações adicionais, se



uma dada empresa as considerar úteis, não deverá ser impedida de o fazer (Proposta, 2012, p.12).

No que respeita às Médias e Grandes empresas “os EM podem exigir que (...) divulguem nas notas às suas demonstrações financeiras anuais informações adicionais” (art.º 4, n.º 5).

No pressuposto de aprovação da Proposta o principal impacto na normalização nacional (Tabela 7) verificar-se-á nas Pequenas empresas definidas enquanto tal no SNC, sujeitas atualmente à NCRF PE, mas sobretudo nas empresas não classificadas como Pequenas no SNC e que se encontram abaixo dos limites de Pequena empresa definidos pela Proposta (ativo <4.000.000 Euros; Volume de negócios <8.000.000 Euros e trabalhadores <50), atualmente sujeitas às 28 NCRF existentes (Tabela 7).

TABELA 7
ESCALÃO DE EMPRESAS NACIONAIS NAS QUAIS O IMPACTO DA PROPOSTA SE PERSPECTIVA MAIS SIGNIFICATIVO

Assunto	Atuais limites das micropresas	Limites da proposta de Diretiva para as Pequenas empresas
Ativo	> 500.000 Euros	< 4.000.000 Euros
Volume de negócios	> 500.000 Euros	< 8.000.000 Euros
Número de trabalhadores	>5	< 50

Relativamente a este último conjunto de empresas, não classificadas como Pequenas no SNC e que se enquadram abaixo dos limites de Pequena empresa definidos pela Proposta, o impacto é muito significativo, dado que atualmente utilizam as 28 NCRF as quais contêm, por força do efeito de ‘push down’ (Pacter, 2008), exigências muito semelhantes às constantes das IAS/IFRS desenhadas para empresas com títulos admitidos à cotação.

Portanto, no pressuposto de aprovação da Proposta, as regras aplicáveis a este conjunto de empresas deverão ser objeto de significativa simplificação, parecendo-nos admissível para este escalão de empresas a criação de uma norma do género da atual NCRF PE, embora ainda mais simplificada, de forma a integrar as características da Proposta.

A alteração imediatamente observável respeita ao conjunto completo das demonstrações financeiras, do qual será imperativamente retirada a obrigação de apresentação da Demonstração dos fluxos de caixa, da Demonstração de alterações em capital próprio, sendo que as Notas são significativamente reduzidas, não existindo praticamente notas de detalhe às rubricas do Balanço e da Demonstração dos resultados.

Na tabela 8, procura-se estabelecer uma comparação, no que respeita ao conjunto das demonstrações financeiras, entre as regras comunitárias existentes para as sociedades com títulos à cotação (coluna 1), regras comunitárias propostas para aplicação às entidades que não emitem títulos admitidos à cotação e não são microempresas (colunas 2 a 4), regras comunitárias aplicáveis a microempresas (coluna 5), e regras nacionais atuais (colunas 6 a 8). A tabela permite observar a diversidade de ‘conjuntos’ completos de demonstrações financeiras consoante a dimensão da empresa, e logo a comparabilidade entre empresas de diferentes dimensões está – ficará – hipotecada.

TABELA 8
CONJUNTO COMPLETO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS:
ATUAL E PROPOSTO PELA UE VERSUS MODELO NACIONAL

	Regras comunitárias					Regras Portuguesas		
	1	2	3	4	5	6	7	8
Modelo de relato	Regulamento (CE) 1606/2002 (IAS/IFRS)	Proposta (2012)			Diretiva 2012/6/UE Micro-empresas	SNC Geral	SNC PE	NCM
Aplicável a empresas	Com títulos admitidos à cotação	Grandes	Médias	Pequenas	Micro	Não sejam Pequenas, Micro ou cotadas	Pequenas empresas	Micro-empresas
Limites Ativo (euros) Volume de negócios (euros) Nº de trabalhadores	N/A	2 dos 3: A>20.000.000 VN>40.000.000 T>250	2 dos 3: A<20.000.000 VN<40.000.000 T<250	2 dos 3: A<4.000.000 VN<8.000.000 T<50	2 dos 3: A<350.000 VN<700.000 T<10	2 dos 3: A>1.500.000 VN>3.000.000 T>50	2 dos 3: A<1.500.000 VN<3.000.000 T<50	2 dos 3: A<500.000 VN<500.000 T<5
Balanço		●	●			●		
Demonstração da posição financeira no final do período	●							
Balanço Sintético				●	●		●	●
Demonstração dos Resultados		●	●			●		
Demonstração do resultado integral do período	●							
Demonstração dos Resultados Sintética				●	●		●	●
Demonstração das alterações no período do capital próprio	●					●		
Demonstração dos fluxos de caixa para o período	●					●		
Anexo	●	●	●			●	●	
Anexo abreviado								●
Anexo muito abreviado (apenas 5 notas)				●				
Notas de rodapé ao Balanço					●			



As opções constantes da Proposta e a comparabilidade (com “c” minúsculo!)

Embora a Proposta (2012, p.8) refira que “procura melhorar a comparabilidade e clareza das demonstrações financeiras preparadas pelas médias e grandes empresas e, em menor medida, pelas pequenas empresas”, a quantidade de opções à disposição dos EM, que afetam estas três dimensões de empresas, coloca severamente em causa a existência dessa característica das demonstrações financeiras, designadamente na sua componente de comparação entre empresas.

Esta multiplicidade de opções (Tabela 9) constata-se desde logo nos modelos de Balanço – três – e de Demonstração dos resultados – três – admissíveis.

A proposta começa por admitir que “é necessário um número limitado de estruturas de Balanço para que os utilizadores possam comparar melhor a situação financeira das empresas”, devendo “os EM autorizar ou exigir um balanço assente na distinção entre rubricas correntes e não correntes” (Proposta, 2012, p.11). O articulado proposto define as mencionadas três estruturas possíveis: dois modelos expressamente previstos e detalhados (art.º 9º e 9º-A), e a possibilidade de um modelo assente na distinção corrente / não corrente (art.º 10º). Acresce, que os EM podem prescrever a utilização de ambos os modelos expressamente previstos, ficando a opção por um deles à disposição das empresas (art.º 8º-A).

Os modelos constituem uma base, pelo que sem desvirtuar essas estruturas prescritas é possível efetuar uma maior subdivisão das rubricas ou acrescentar novas rubricas (art.º 8º, n.º2). As rubricas podem ser objeto de agregação desde que apresentem quantias pouco significativas ou tal favoreça a clareza. Esta última circunstância obriga a um detalhe nas notas (art.º 8º, n.º3).

Relativamente à Demonstração dos resultados as possibilidades são idênticas: “uma estrutura em que as despesas sejam apresentadas por naturezas e uma estrutura em que sejam apresentadas por funções”, devendo “os EM prescrever a utilização de uma dessas estruturas ou ambas”, bem como “autorizar as empresas a apresentarem uma demonstração de desempenho, em vez de uma demonstração dos resultados” (Proposta, 2012, p.11).

As opções não se esgotam nos modelos de Balanço e de Demonstração dos resultados, utilizando a Proposta expressões como “podem ou devem autorizar ou exigir”, “podem isentar”, “podem limitar”

e “podem autorizar”. Encontram-se estas formulações legislativas em pelo menos vinte e uma (21) circunstâncias (Tabela 9).

Tratamentos contabilísticos possíveis em SNC constituem-se como possibilidades ou exigências à disposição dos EM. Exemplificando, existe alguma identidade: i) entre o conceito de acontecimento após a data do Balanço (NCRF 24, IAS 10) e o “reconhecimento de responsabilidades previsíveis e perdas potenciais (...) patentes entre a data do Balanço e a data em que este é elaborado”; ii) entre a política de revalorização dos ativos fixos tangíveis (NCRF 7, IAS 16) e “a mensuração do ativo imobilizado pelos valores reavaliados”; iii) entre a obrigação de utilização do método da equivalência patrimonial (NCRF 13) e possibilidade de uso do “método da equivalência patrimonial”; iv) entre o modelo de reconhecimento de dividendos em função do direito do acionista receber o pagamento (NCRF 18 e IAS 20) e o “reconhecimento apenas na medida em que o montante corresponda a dividendos já recebidos ou cujo pagamento possa ser exigido”; v) entre a possibilidade de capitalizar juros (NCRF 10) e inclusão “nos custos de produção dos juros sobre os capitais emprestados para financiar”. Esta identidade verifica-se ainda no que respeita à utilização do justo valor em ativos que não sejam instrumentos financeiros, tornando os critérios de mensuração das propriedades de investimento (NCRF 11 e IAS40) e dos ativos biológicos (NCRF 17 e IAS 41) compatíveis com a Proposta.

No que respeita, entre outros, aos aspetos acima, o legislador nacional, no âmbito do processo de transposição, poderá optar pela manutenção de algumas das regras atuais.

É interessante notar que, não obstante a UE rejeite, conforme decorre da própria Proposta, a imposição das IAS/IFRS às empresas não enquadradas no Regulamento (CE) n.º 1606/2002, nem tenha considerado como adequada para essas empresas a imposição da *IFRS for SME*, permite que em matérias complexas como os instrumentos financeiros, os EM possam autorizar a utilização das referidas IAS/IFRS. Esta possibilidade alimenta um dos argumentos dos críticos da diferenciação das regras em função da dimensão das empresas. Se as empresas de menor dimensão executam operações complexas, necessitam de normas complexas (Botosan *et al.*, 2006).

Embora se compreendam algumas das opções do legislador comunitário, causa alguma perplexidade a possibilidade dos EM isentarem as empresas da aplicação do ‘princípio da substância’ sobre a forma (Proposta, 2012, p.9; art.º 5º, n.º 1 al. h), regra que consideramos imprescindível para que as demonstrações financeiras representem fidedignamente o que se espera que representem. Surpreende igualmente, sobretudo perante a definição de ativo amplamente aceite no contexto internacional, a possibilidade dos EM preverem a inscrição das despesas de estabelecimento – ‘instalação’ na linguagem do POC – como primeira rubrica das ‘Imobilizações incorpóreas’ (art.º 9º al. A1 e art.º 9º-A, al. B), e a possibilidade de intangíveis criados pela própria empresa se inscreverem no ativo (art.º 9º al. B e art.º 9º-A, al. C)! É ainda possível a utilização do *Last In, First Out* como critério de valorização das saídas de inventário (n.º 8 do art.º 11º).

Excecionando estes aspetos, a Proposta contém um conjunto de “princípios gerais de informação financeira” (art.ºs 5º e 6º) que, em regra, se encontram alinhados com os pressupostos (continuidade, acréscimo), bases de apresentação (consistência, não compensação) ou critérios de mensuração (custo de aquisição, como regra, justo valor em casos particulares) constantes do SNC.

TABELA 9
ALGUMAS OPÇÕES CONTIDAS NA PROPOSTA (2012)

		Assunto	Os Estados Membros “podem ou devem autorizar ou exigir”:
(1)	Art.º 5º, n.º 2	Provisões	Podem autorizar ou exigir o reconhecimento de todas as responsabilidades previsíveis e perdas potenciais ocorridas durante o exercício em causa ou durante um exercício anterior, mesmo que tais responsabilidades ou perdas apenas se tornem patentes entre a data do balanço e a data em que este é elaborado.
(2)	Art.º 6º, n.º 1	Reavaliações	Podem autorizar ou exigir, no que respeita a todas as empresas ou categorias de empresas, a mensuração do ativo imobilizado pelos valores reavaliados.
(3)	Art.º 6º, n.º 3	Ajustamentos de valor (depreciações)	Podem autorizar ou exigir que apenas o montante dos ajustamentos de valor decorrentes da mensuração com base no preço de compra ou no custo de produção seja indicado nas rubricas pertinentes da Demonstração dos resultados, e que a diferença resultante da mensuração com base numa reavaliação ao abrigo do presente artigo figure separadamente naquelas estruturas.
(4)	Art.º 7º, n.º 8	Instrumentos financeiros	Podem autorizar ou exigir que as variações de valor de um ativo financeiro disponível para venda, que não seja um instrumento financeiro derivado, sejam inscritas diretamente numa reserva de justo valor.
(5)	Art.º 7º, n.º 9	Variações de valor	Podem autorizar ou exigir, no que diz respeito a todas as empresas ou categorias de empresas que, no caso de ativos que não sejam instrumentos financeiros avaliados pelo justo valor, qualquer variação de valor seja inscrita na demonstração de resultados.
(6)	Art.º 8º, n.º 5	Estrutura do Balanço e da Demonstração dos resultados	Podem autorizar ou exigir a adaptação das estruturas do balanço e da demonstração de resultados, a fim de evidenciar a afetação dos resultados.
(7)	Art.º 8º, n.º 6, al. a)	Método da equivalência patrimonial	Podem autorizar ou exigir que as participações sejam contabilizadas pelo método da equivalência.
(8)	Art.º 8º, n.º 6, al. b)	Participações financeiras – método do custo	Podem autorizar ou exigir que a fração do resultado atribuível à participação seja reconhecida na demonstração dos resultados apenas na medida em que o montante corresponda a dividendos já recebidos ou cujo pagamento possa ser exigido.
(9)	(Proposta, p.11) Art.º 10º	Estrutura do balanço	Deverão ter a possibilidade de autorizar ou exigir que as empresas alterem a estrutura do balanço no sentido de apresentarem um balanço assente na distinção entre rubricas correntes e não correntes.
(10)	Art.º 11º, n.º 5-A, al. a)	Imobilizações financeiras	Podem autorizar ou exigir que as imobilizações financeiras sejam objeto de ajustamentos de modo a que sejam avaliadas pelo valor mais baixo que se lhes atribua à data do balanço.
(11)	Art.º 11º, n.º 7	Juros	Autorizar ou exigir que sejam incluídos nos custos de produção os juros sobre os capitais emprestados para financiar a produção de ativos fixos ou circulantes, na medida em que esses juros respeitem ao período de produção. Qualquer aplicação da presente disposição deve ser objeto de divulgação nas notas às demonstrações financeiras.
(12)	Art.º 12º, n.º 2	Estrutura da demonstração de resultados	Podem autorizar ou exigir que todas as empresas ou categorias de empresas apresentem uma demonstração do seu desempenho em vez de uma demonstração de resultados.
(13)	Art.º 18º, n.º 1, al. t)	Notas	Podem autorizar ou exigir que sejam divulgadas apenas as operações com partes relacionadas que não tenham sido concluídas em condições normais de mercado.
(14)	(Proposta, p.10) Art.º 5º, n.º 1-A-0	Não compensação de saldos	Autorizar ou exigir que as empresas procedam a compensações entre elementos do ativo e do passivo e entre custos e proveitos.
(15)	Art.º 7º, n.º 1, al. a)	Justo valor para instrumentos financeiros	Autorizar ou exigir, no que diz respeito a todas as empresas ou a categorias de empresas, a mensuração dos instrumentos financeiros, incluindo instrumentos financeiros derivados, pelo justo valor.
(16)	Art.º 7º, n.º 6	Instrumentos financeiros.	Em derrogação dos n.ºs 3 e 4 do art.º 7º, os EM podem autorizar ou exigir o reconhecimento, a mensuração e a divulgação de instrumentos financeiros (Passivos detidos enquanto elementos da carteira de negociação, instrumentos financeiros derivados, instrumentos financeiros não derivados detidos até ao vencimento, entre outros) em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002.
(17)	(Proposta, p.11) Art.º 7º, n.º 1, al. b)	Justo valor para ativos que não sejam instrumentos financeiros	Podem autorizar ou exigir, no que diz respeito a todas as empresas ou categorias de empresas, a mensuração de categorias específicas de ativos que não sejam instrumentos financeiros pelos montantes determinados com base no seu justo valor.
		Assunto	Os Estados Membros “podem isentar”:
(18)	(Proposta, p.9) Art.º 5º, n.º 1 al. h)	Substância sobre a forma	A apresentação das rubricas nas demonstrações financeiras deverá ter em conta a realidade económica ou a substância comercial da operação ou acordo subjacente. Os EM deverão, no entanto, ter a possibilidade de isentar as empresas da aplicação deste princípio.
		Assunto	Os Estados Membros “podem limitar”:
(19)	(Proposta, p.9) Art.º 5º, 1-B	Materialidade	Embora os requisitos constantes da Proposta relativos ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação não necessitem de ser cumpridos quando o efeito do seu cumprimento for imaterial, os EM podem limitar a aplicação obrigatória do princípio da materialidade à apresentação e à divulgação.
		Assunto	Os Estados Membros “podem autorizar”:
(20)	Art.º 16º	Balanços e demonstrações dos resultados sintéticos	Podem autorizar as pequenas empresas a elaborar Balanços e Demonstrações dos resultados sintéticos.
(21)	Art.º 18, n.º 1, al. t)	Partes relacionadas	Podem autorizar que as médias empresas limitem a divulgação das operações com partes relacionadas às operações contratadas com: i) detentores de participações na empresa; ii) empresas nas quais a empresa tenha ela própria participação; e iii) membros dos órgãos de administração, de direção ou de supervisão da empresa. Podem autorizar que as operações contratadas entre dois ou vários membros de um mesmo grupo não sejam divulgadas, desde que as filiais que participam na operação sejam totalmente detidas por esses membros.

As opções constantes da Diretiva colocam indubitavelmente em causa a comparabilidade das demonstrações financeiras entre empresas de diversos EM e entre empresas com e sem títulos admitidos à cotação. Esta circunstância está em linha quer com a evolução recente do 'pensamento' do IASB, quer com os estudos de diversos investigadores (La Porta *et al.*, 1998; Ball, 2006; Nobes, 2006; Zeff, 2007), que têm concluído que por variados motivos nem mesmo com comparabilidade do *input* – utilização das mesmas normas – se alcança a comparabilidade do *output* – as 'mesmas' demonstrações financeiras.

Note-se que, na recente revisão da sua Estrutura conceptual, o IASB (2010) considera apenas duas características qualitativas das demonstrações financeiras fundamentais: a relevância e a representação fidedigna. A comparabilidade mantém-se apenas como característica qualitativa de segunda importância, considerando-se como fator de incremento das duas características fundamentais.

Enquanto para o IASB a perda de importância da comparabilidade resulta da existência de opções de tratamento normativo para o mesmo evento, a perda de importância nos documentos da UE resulta do balanceamento entre a complexidade e consequente custo para as PME, de normas idênticas às aplicáveis a empresas de maiores dimensões.

A comparabilidade não pode, como no passado (CNC, 2003, p. 20, 24), funcionar como fator relevante de legitimação da adoção de qualquer tipo de normas, uma vez que a multiplicidade de opções – pelo menos 21 – que cada um dos 27 EM tem à sua disposição, potenciará uma significativa diversidade de demonstrações financeiras.

Saliente-se, ainda, que ao longo do texto foram utilizadas expressões como 'imobilizado', suscetíveis de causar ao leitor mais alinhado com as normas internacionais e com o SNC, uma certa sensação de *déjà vu*. A versão em português da Proposta (2012), utiliza, efetivamente, expressões a que estávamos familiarizados no POC, tais como 'Imobilizações incorpóreas', 'Imobilizações corpóreas', 'Imobilizações financeiras', 'Ativo circulante', 'Existências', entre outras.

Nota final

Admitimos seja relativamente consensual que o modelo contabilístico atual, consubstanciado no conjunto completo das 28 NCRF que integram o SNC, comporta alguns custos de cumprimento relevantes, de que salientamos matérias como os testes de imparidade para o goodwill e para intangíveis com vidas úteis indefinidas, ou a determinação do justo valor de alguns ativos, designadamente imobiliários e biológicos. O IASB, ao eliminar ou simplificar estas regras na *IFRS for SME*, admite a desproporção da respetiva relação custo-benefício quando aplicáveis a empresas sem títulos admitidos à cotação.

A UE vai bem mais longe, talvez longe de mais, propondo um modelo que no seu limite máximo poderá reduzir-se ao Balanço, Demonstração dos resultados e (breves) Notas, impondo a sua adoção por empresas que, embora as classifique de Pequenas, no contexto económico português constituem grandes empresas.

Ainda que o modelo final que venha a ser aprovado não seja exatamente aquele que aqui se procurou caracterizar, está lançada a génese da simplificação, não sendo exatável modelos contabilísticos e de relato financeiro muito exigentes para as PME. A aposta da UE centra-se na redução da quantidade de informação, como forma de minimização dos custos.

Continuará imperioso, para que a economia funcione regularmente, que a informação, ainda que reduzida, seja de qualidade. A conformidade com esta qualidade apenas poderá ser conferida pelo ROC. ■■■

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ball, R. (2006), International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors, *Accounting and Business Research, International Accounting Forum*, 36 (Special Issue): 5-27.
- Botosan, C., Ashbaugh, H., Beatty, A., Davis-Friday, P., Hopkins, P., Nelson, K., Ramesh, K., Uhl, R., Venkatachalam, M., Vrana, G., (2006), *Financial accounting and reporting standards for private entities, Accounting Horizons*, 20(2): 179-194.
- CapGemini, Deloitte e Ramboll Management (2010), *EU Project on Baseline Measurement and Reduction of Administrative Costs*, <http://ec.europa.eu/> [Acedido, 15/Jun./2012].
- Comissão Europeia (2007), *Models to reduce the disproportionate regulatory burden on SMEs*, <http://ec.europa.eu/> [Acedido, 15/Jun./2012].
- Comissão Europeia (2009), Documento de trabalho dos serviços da comissão que acompanha a Proposta de diretiva do parlamento europeu e do conselho que altera a Diretiva 78/660/CEE, relativa às contas anuais de certas formas de sociedades, no que diz respeito às micro-entidades, <http://ec.europa.eu/> [Acedido, 15/Jun./2012].
- CNC (2003), *Projecto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística*, Comissão de Normalização Contabilística.
- Diretiva 78/660/CEE (Quarta) do Conselho, de 25 de julho de 1978; JO L 222 de 14.8.1978, p. 11–31, <http://eur-lex.europa.eu/> [Acedido, 15/Jun./2012].
- Diretiva 84/569/CEE do Conselho, de 27 de novembro de 1984; JO L 314 de 4.12.1984, p. 28–28, <http://eur-lex.europa.eu/> [Acedido, 15/Jun./2012].
- Diretiva 90/605/CEE do Conselho de 8 de novembro de 1990 que altera as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE; JO L 317 de 16.11.1990, p. 60–62; <http://eur-lex.europa.eu/> [Acedido, 15/Jun./2012].
- Diretiva 94/8/CE do Conselho de 21 de março de 1994 que altera a Diretiva 78/660/CEE; JO L 82 de 25.3.1994, p. 33 34; <http://eur-lex.europa.eu/> [Acedido, 15/Jun./2012].
- Diretiva 2001/65/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de setembro de 2001, que altera as Diretivas 78/660/CEE, 83/349/CEE e 86/635/CEE; JO L 283 de 27.10.2001, p. 28–32, <http://eur-lex.europa.eu/> [Acedido, 15/Jun./2012].
- Diretiva 2003/38/CE do Conselho, de 13 de maio de 2003, que altera a Diretiva 78/660/CEE; JO L 120 de 15.5.2003, p. 22-23, <http://eur-lex.europa.eu/> [Acedido, 15/Jun./2012].
- Diretiva 2006/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de junho de 2006, que altera as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE; JO L 224 de 16.8.2006, p. 1-7, <http://eur-lex.europa.eu/> [Acedido, 15/Jun./2012].
- Diretiva 2009/49/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de junho de 2009, que altera as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE; JO L 164 de 26.6.2009, p. 42-44, <http://eur-lex.europa.eu/> [Acedido, 15/Jun./2012].
- Diretiva 2012/6/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de março de 2012, que altera a Diretiva 78/660/CEE do Conselho; JO L 81 de 21.3.2012, p. 3-6, <http://eur-lex.europa.eu/> [Acedido, 15/Jun./2012].
- IASB (2010), *Conceptual framework for financial reporting*, International Accounting Standards Board.
- La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F., Shleifer, A., e Vishny, R. (1998), *Law and finance, Journal of Political Economy*, 106(6): 1113-1155.
- Nobes, C. (2006), *The survival of international differences under IFRS: Towards a research agenda*, *Accounting and Business Research*, 36(3): 233- 245.
- Pacter, P. (2008), *An IFRS for Private entities*, *International Journal of Disclosure and Governance*, 6(1):4-20.
- Proposta de Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho que altera a Diretiva 78/660/CEE, relativa às contas anuais de certas formas de sociedades, no que diz respeito às micro-entidades; COM/2009/0083 final, COD 2009/0035, <http://eur-lex.europa.eu/> [Acedido, 3/dez./2012].
- Proposta de Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho relativa às demonstrações financeiras individuais, demonstrações financeiras consolidadas e relatórios conexos de certas formas de empresas; COM (2011) 684 2011/0308/COD; <http://eur-lex.europa.eu/> [Acedido, 15/Jun./2012].
- Zeff, S. (2007), *Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality*, *The British Accounting Review*, 39: 290-302.

¹ Contadas automaticamente no Microsoft Word.

2013/2014

www.indeg.iscte.pt

Executive Education



MESTRADOS EXECUTIVOS

Gestão Empresarial | 30.ª Edição

Para licenciados em outras áreas

Gestão Empresarial | 7.ª Edição

Para licenciados em Gestão ou áreas afins

Gestão de Projetos | 7.ª Edição

Gestão de Recursos Humanos | 10.ª Edição

Marketing Management | 11.ª Edição

Corporate Finance | 19.ª Edição

Mercados e Ativos Financeiros | 20.ª Edição

Finanças e Controlo Empresariais | 13.ª Edição

Controlo de Gestão e Performance | 15.ª Edição

PÓS-GRADUAÇÕES

Marketing Digital | 3.ª Edição

Marketing e Gestão do Desporto | 9.ª Edição

Integrated Brand Management | 8.ª Edição

Sales Management | 11.ª Edição

Empreendedorismo e Inovação | 8.ª Edição

Gestão Fiscal | 15.ª Edição

Contabilidade Avançada e Fiscalidade | 11.ª Edição

Candidaturas:

Até 13 de maio | 1.ª fase

Até 1 de julho | 2.ª fase

Ficha de candidatura *online*

O INDEG-IUL promove o mérito e a excelência académica, atribuindo bolsas no ingresso e na conclusão do programa.

Mais informações:

indeg@iscte.pt

Tel.: 217 826 100



Os Mestrados Executivos e Pós-Graduações do INDEG-IUL têm a duração de 300 horas.

Acreditações e afiliações



LIMITAÇÃO À DEDUÇÃO FISCAL DE GASTOS DE FINANCIAMENTO



1. Introdução

A Lei do Orçamento do Estado (OE) para 2013 introduziu, como é hábito, diversas alterações ao Código do IRC.

Uma dessas alterações, com aplicação aos exercícios fiscais que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2013, prendeu-se com a revogação do artigo 67.º do Código do IRC - subcapitalização. Em traços gerais, esta norma negava a dedução dos encargos financeiros decorrentes de financiamento obtido através de entidades com as quais existissem relações especiais (tal como definidas no Código do IRC), caso o endividamento fosse superior a duas vezes a participação no capital próprio da empresa financiada.

A norma de subcapitalização foi introduzida no nosso sistema fiscal em 1996 e foi perdendo sucessivamente relevância em função das fortes limitações à sua aplicação. Em particular, a última "machadada" na aplicação do regime da subcapitalização resulta da alteração introduzida pela Lei do OE para 2006, em função da jurisprudência comunitária. Na sequência do acórdão Lankhorst-Hohorst (acórdão C-324/00, do Tribunal de Justiça), passou a estar excluído do âmbito da norma o endividamento obtido através de empresas residentes noutros Estados membro da União Europeia.

Assim, a reduzida aplicação prática (e reduzido efeito na recolha de tributos) aliada à necessidade de criação de medidas fiscais incentivadoras da capitalização das empresas (ou desincentivadoras do recurso a capitais alheios) estiveram na génese da nova regra sobre a limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento.

Tal como indica o Relatório do OE para 2013, a regra de limitação à dedução dos gastos de financiamento em vigor desde 1 de janeiro de 2013 foi criada *«de forma a promover a redução do endividamento excessivo da economia e a mitigar a histórica propensão do sistema fiscal para privilegiar o financiamento da atividade económica atra-*

vés de dívida [...] impondo, de uma forma gradual, um esforço de reajustamento por via da sua recapitalização».

Resulta evidente que a norma tem como objetivo central promover, através da "repressão fiscal", a desalavancagem do tecido empresarial português.

Porém, a nova regra de limitação à dedução em IRC dos gastos de financiamento líquidos, para além de suscitar diversas questões de natureza fiscal, traz ainda para "cima da mesa" a necessidade de clarificação de alguns aspetos contabilísticos e de apresentação das demonstrações financeiras.

2. A nova redação do artigo 67.º do Código do IRC

De acordo com a nova redação do artigo 67.º do Código do IRC, os gastos de financiamento líquidos são dedutíveis até ao maior dos seguintes limites:

- a. 3.000.000€; ou
- b. 30% do resultado antes de depreciações, gastos de financiamento líquidos e impostos.

Para efeitos da regra, consideram-se gastos de financiamento líquidos as importâncias devidas ou associadas à remuneração de capitais alheios, deduzidos de rendimentos de idêntica natureza. Neste conceito incluem-se, nomeadamente:

- juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo;
- juros de obrigações e outros títulos assimilados;
- amortizações de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos;
- amortizações de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos;
- encargos financeiros relativos a locações financeiras; e
- diferenças de câmbio provenientes de empréstimos em moeda estrangeira.

A Lei do OE para 2013 (artigo 192.º) estabelece ainda um período transitório relativamente à percentagem do resultado antes de depreciações, gastos de financiamento líquidos e impostos a considerar no cálculo do limite. De acordo com esta disposição, a percentagem é de 70% em 2013, 60% em 2014, 50% em 2015, 40% em 2016 e 30% em 2017.

A norma prevê também um mecanismo de reporte para os gastos de financiamento considerados excessivos num determinado período de tributação, os quais poderão ser dedutíveis nos 5 períodos de tributação seguintes, desde que, conjuntamente com os gastos de financiamento desse mesmo período, não sejam ultrapassados os limites já referidos.

Paralelamente, nas situações em que, num determinado período de tributação, os gastos de financiamento líquidos não excedam 30% do resultado antes de depreciações, gastos de financiamento líquidos e impostos, a parte não utilizada (“folga”), acresce ao montante máximo dedutível nos 5 períodos de tributação seguintes, até à sua integral utilização.

Relativamente às empresas tributadas no âmbito do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), é estabelecido que o cálculo deve ser aferido individualmente para cada uma das entidades.

Para evitar quaisquer questões que pudessem surgir, é expressamente referido que os estabelecimentos estáveis de entidades não residentes também são abrangidos pela regra de limitação.

Fora do âmbito de aplicação da norma estão as entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal e do Instituto de Seguros de Portugal, bem como as sucursais em Portugal de instituições de crédito e outras instituições financeiras ou empresas de seguros com sede na UE.

3. A dimensão Europeia de normas de âmbito semelhante

A norma agora introduzida não é, de forma alguma, inovadora a nível da União Europeia. De facto, encontram-se cada vez mais disseminados regimes idênticos ao introduzido em Portugal. Podem

inclusivamente identificar-se alguns que terão servido de inspiração ao legislador nacional.

ESPAÑHA

O regime espanhol introduzido em 2012 é um dos exemplos mais flagrantes. Em Espanha os gastos de financiamento líquidos que excedam 30% do resultado operacional não são fiscalmente dedutíveis. No entanto, os gastos de financiamento líquidos são dedutíveis na íntegra se não excederem 1.000.000€. Os gastos de financiamento considerados excessivos são dedutíveis nos 18 períodos de tributação seguintes; em caso de “folga”, esta poderá ser utilizada nos 5 períodos de tributação seguintes. Tal como em Portugal, não é feita qualquer distinção entre financiamento de terceiros e financiamento intra-grupo. No entanto, contrariamente a Portugal, no caso de empresas incluídas no regime de “consolidação fiscal”, o cálculo do limite é efetuado ao nível do grupo.

ALEMANHA

Também na Alemanha, a dedução dos gastos de financiamento líquidos está limitada a 30% do EBITDA. A limitação não é aplicável caso os gastos de financiamento líquidos não excedam 3.000.000€ (curiosamente, verifica-se que o legislador português acabou por ser bastante benévolo, ao estabelecer um limite igual ao alemão). Adicionalmente, relativamente a financiamento obtido junto de acionistas com mais de 25% do capital, se os gastos de financiamento não representarem mais de 10% do total, também serão integralmente dedutíveis. Estão também previstos mecanismos de reporte (5 anos) para os casos em que exista “folga” face ao EBITDA.

ITÁLIA

No caso italiano, é estabelecido como limite para a dedução dos gastos de financiamento líquidos 30% da margem operacional bruta. Em Itália, existem também mecanismo de reporte para o excesso e “folga” de gastos de financiamento, sem qualquer prazo. Assim, no limite, estamos perante uma questão meramente temporal de dedução dos encargos financeiros. No caso de empresas incluídas na “consolidação fiscal” italiana, é permitido compensar os gastos excessivos de uma empresa com o défice noutra empresa.

4. Questões que a leitura do artigo 67.º pode suscitar

A regra assenta em dois conceitos fundamentais:

- O conceito de «gastos de financiamento líquidos» e;
- O conceito de «resultado antes de depreciações, gastos de financiamento líquido e impostos».

Em relação ao primeiro conceito, o legislador tomou uma opção: consagrou expressamente uma definição fiscal de «gastos de financiamento líquidos» (cfr. artigo 67.º, n.º8 do Código do IRC). Assim, a primeira conclusão a retirar é que o legislador optou por não deixar “nas mãos” da contabilidade tal definição. Podia tê-lo feito, conforme sucede em relação a muitas normas fiscais, cuja definição é dada pela contabilidade. Conforme abaixo se verá, esta op-



ção legislativa, a confirmar-se, permite ultrapassar um conjunto de questões mas levanta diversas outras que, se resolvidas de forma distinta, podem resultar em montantes de gastos de financiamento líquidos dedutíveis igualmente distintos.

No que diz respeito ao segundo conceito («resultado antes de depreciações, gastos de financiamento líquido e impostos»), o legislador parece querer ter ido buscar o conceito contabilístico, dada a correspondência direta entre a letra da lei e o modelo de demonstração dos resultados por natureza (Portaria nº 986/2009, de 7 de setembro). Porém, neste caso, e conforme se verá, este conceito contabilístico levanta igualmente dúvidas de interpretação que poderão não ser inconsequentes do ponto de vista fiscal.

O CONCEITO DE GASTOS DE FINANCIAMENTO EM SNC E A COMPARABILIDADE COM OS IFRS

As empresas que adotam o normativo contabilístico SNC têm a obrigação de apresentar as demonstrações financeiras de acordo com o modelo previsto na Portaria nº 986/2009, de 7 de setembro. No que se refere à apresentação da demonstração dos resultados por naturezas, e em particular às transações a escriturar abaixo do resultado operacional, têm surgido diferentes interpretações que, para além de poderem afetar a leitura das demonstrações financeiras, poderão ter consequências fiscais distintas.

Como se pode ver na figura abaixo, na demonstração dos resultados por natureza, o resultado operacional inclui informação adicional que refere o resultado “antes de gastos de financiamento e impostos”, sendo subsequentemente apresentadas as linhas de detalhe para a classificação dos “juros e rendimentos similares obtidos” e “juros e gastos similares suportados”.

Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos	
Gastos / reversões de depreciação e de amortização	
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)	
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)	
Juros e rendimentos similares obtidos	
Juros e gastos similares suportados	
	Resultado antes de impostos
Impostos sobre o rendimento	
	Resultado líquido do período

Contudo, e em termos de plano de contas ficou estabelecida a seguinte estrutura:

79 Juros dividendos e outros rendimentos similares

791 Juros obtidos
7911 De depósitos
7912 De outras aplicações de meios financeiros líquidos
7913 De financiamentos concedidos a associadas e empreendimentos conjuntos
7914 De financiamentos concedidos a subsidiárias
7915 De financiamentos obtidos
...
7918 De outros financiamentos concedidos
792 Dividendos obtidos
7921 De aplicações de meios financeiros líquidos
7922 De associadas e empreendimentos conjuntos
7923 De subsidiárias
...
7928 Outras
...
798 Outros rendimentos similares
...

69 Gastos e perdas de financiamento

691 Juros suportados
6911 Juros de financiamentos obtidos
...
6918 Outros juros
692 Diferenças de câmbio desfavoráveis
6921 Relativas a financiamentos obtidos
...
6928 Outras
...
698 Outros gastos e perdas de financiamento
6981 Relativos a financiamentos obtidos
...
6988 Outros

Muitos dos preparadores de demonstrações financeiras em SNC, e tendo em conta o plano de contas estabelecido, têm considerado na rubrica de “Juros e rendimentos similares obtidos” da demonstração dos resultados, os valores escriturados nas rubricas da conta #79. Outros, seguindo as indicações incluídas no documento publicado com o projeto do SNC em 2009, com a designação “Modelos de demonstrações financeiras – Observações e Ligações às NCRF” têm vindo a considerar como “Juros e rendimentos similares obtidos” as “quantias de rendimentos obtidos relacionados com o financiamento da entidade”, ou seja, apenas os valores escriturados na conta #79.15.

Tendo sido colocada a questão à CNC sobre “Que contas deverão ser incluídas na linha “Juros e rendimentos similares obtidos” da Demonstração de resultados por naturezas do SNC?”, a CNC, através



da publicação da FAQ26, esclarece que *“no modelo da demonstração de resultados por natureza adoptado no SNC pretendeu-se proporcionar informação quanto às diferentes fases de formação do resultado líquido do período, identificando métricas geralmente usadas na análise financeira”*.

A CNC entende ainda que o gasto líquido de financiamento corresponde *“ao gasto respeitante ao financiamento contraído pela empresa, deduzido de eventuais rendimentos financeiros anteriores à sua utilização”* pelo que a rubrica de *“Juros e rendimentos similares obtidos”* da demonstração de resultados por natureza serão inscritas, primordialmente, as quantias que figurem na conta 7915 – Juros, dividendos e outros rendimentos similares – Juros obtidos – De financiamentos obtidos, devendo nessa rubrica da Demonstração de resultados por naturezas ser também considerados outros rendimentos (por exemplo diferenças de câmbio ou outros) que se relacionem/derivem do financiamento da entidade, de forma a garantir que se respeite o princípio subjacente ao apuramento do resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos).¹⁴

A título exemplificativo, este tratamento contabilístico dos gastos e rendimentos financeiros poderá afetar significativamente a leitura das demonstrações financeiras de uma entidade que tenha uma tesouraria superavitária, por decisão do acionista que não pretende receber dividendos, e com isso estar a distorcer significativamente os resultados operacionais gerados, ao registar os juros recebidos da aplicação da tesouraria excedentária em resultados operacionais.

De facto, a comparabilidade entre as entidades que preparam informação financeira em SNC e IFRS não está assegurada na medida em que, no que respeita às últimas, é permitida a apresentação dos resultados financeiros de uma forma estrita (semelhante ao entendimento da CNC) ou de uma forma lata (incluindo todas as operações resultantes da obtenção de financiamento, como por exemplo o impacto dos swaps, ou resultantes de aplicações de tesouraria) e algumas das empresas subsidiárias de grupos internacionais que apresentam demonstrações financeiras de acordo com o SNC seguiram a apresentação dos resultados financeiros de uma forma lata (na maior parte dos casos consistente com a apresentação das contas para o grupo).

Assim, não sendo o entendimento da CNC de aplicação unânime, e não tendo acolhimento obrigatório na regulação contabilística internacional, e, conseqüentemente, podendo o *«resultado antes de depreciações, gastos de financiamento líquido e impostos»* e os *«gastos de financiamento líquidos»* serem apurados de forma distinta, se, de facto, imperar o racional de que o cálculo é fiscal, estas questões poderão ser ultrapassadas.

Para o efeito, as entidades poderão ter a seguinte abordagem: partindo do resultado líquido do exercício, adicionam o imposto sobre o rendimento do período², apurando assim o resultado antes de impostos. A estes somam os *«gastos financeiros líquidos»* determinados de acordo com a lei fiscal e somam os gastos e imparidade de activos depreciáveis / amortizáveis obtendo, assim, o *“resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos”* que deverá ser utilizado para efeitos fiscais.

Admitindo como ponto de partida o acima exposto, a questão que se levanta de seguida prende-se com a determinação dos gastos que, de acordo com a lei fiscal, devem ser considerados dentro do conceito de *«gastos financeiros líquidos»*. Como se discorre abaixo, também neste capítulo, diversas são as questões que se podem levantar.

INSTRUMENTOS FINANCEIROS DERIVADOS

A NCRF 27 - Instrumentos Financeiros trata dos instrumentos financeiros derivados de cobertura e de negociação. O registo destes instrumentos financeiros depende da natureza dos itens cobertos e do tipo de cobertura efetuado, contudo importa analisar os impactos do registo dos instrumentos financeiros derivados que tenham como item coberto elementos dos financiamentos obtidos por uma entidade.

Quando o item coberto é a taxa de juro de um financiamento, a variação de justo valor do derivado poderá ser refletida nos capitais próprios da entidade (se cobertura eficaz de fluxos de caixa) ou no resultado do exercício (se cobertura de justo valor ou parte ineficaz de uma cobertura de fluxos de caixa).

Assim, importa definir para os casos em que o registo da variação de justo valor do instrumento de cobertura é efetuada no resultado do exercício se enquadra na rubrica de gastos de financiamento. E, ainda, se é classificado como gastos de financiamento na quota-parte em que a cobertura é eficaz ou para todos os casos.

Uma das práticas que pode ser aceite é a da classificação dos instrumentos financeiros derivados de negociação em função da natureza dos itens cobertos (exemplo: todos os instrumentos derivados de taxa de juro são classificados como gastos financeiros), o que incluiria os resultados das ineficácias de cobertura de taxa de juro e de taxa de câmbio de financiamentos em moeda estrangeira. Porém, considerando o entendimento da CNC, a interpretação em sentido estrito do conceito de financiamento pode levar à exclusão da classificação de variações de justo valor dos instrumentos financeiros negociados para a cobertura dos riscos associados à contratação de financiamentos.

Porém, estas dúvidas poderão ser inconsequentes do ponto de vista fiscal, se considerarmos que os gastos líquidos com instrumentos financeiros não se subsumem no conceito de *«gastos líquidos de financiamento»*.

De facto, vários argumentos concorrem a favor desta tese:

- O legislador quando enquadra o conceito de «...remunerações devidas ou associadas à remuneração de capitais alheios...» remete exatamente para as definições constantes do parágrafo 4 da NCRF 23 – Custos de Empréstimos Obtidos, acrescentando apenas os gastos com juros de obrigações e outros títulos assimilados, o que poderá levar a concluir que o racional do legislador foi negar a dedutibilidade dos gastos de financiamento cobertos pela referida norma;
- Poderá ser desprovido de sentido prejudicar a dedutibilidade fiscal de gastos decorrentes da contratação de uma cobertura que, como o próprio nome indica, mesmo que o derivado não esteja contabilizado de acordo com as regras de cobertura, é um contrato que visa a cobertura de determinado risco, algo que não deveria ser penalizado fiscalmente;
- Na primeira versão conhecida do artigo 67.º era expressamente incluído no seu âmbito os «(...) gastos associados a instrumentos de cobertura de obrigações de empréstimos (...),» redação que não se confirmou na lei aprovada.

Em sinal contrário, poderá argumentar-se (numa base essencialmente literal) que os gastos com instrumentos financeiros derivados são gastos «...associados à remuneração de capitais alheios...» (cfr. artigo 67., n.º8 do Código do IRC).

ATUALIZAÇÃO DE PROVISÕES

De acordo com a NCRF 21 – Provisões, as provisões devem ser mensuradas e descontadas ao valor presente, sempre que o efeito do valor temporal do dinheiro associado às responsabilidades estimadas for material.

Pela aplicação do parágrafo 59 da NCRF 21, passivos contingentes e ativos contingentes, uma entidade deverá reconhecer o efeito da atualização do efeito temporal do dinheiro no saldo da provisão (efeito de desconto) nos resultados do período, como gasto financeiro. Também neste caso se colocam questões sobre a sua classificação como parte do saldo de gastos de financiamento nas contas SNC no âmbito do conceito de gastos de financiamento incluído na resposta da CNC.

Porém, neste caso, não deverá ser difícil sustentar que os gastos de atualização do efeito temporal do dinheiro não devem ser prejudicados do ponto de vista fiscal⁹ atendendo a que não estamos perante nenhum financiamento.

Este entendimento é igualmente válido, genericamente, para o desconto de contas a pagar a terceiros.

CAPITALIZAÇÃO DE ENCARGOS (E DIFERENÇAS ENTRE IFRS E SNC)

De acordo com o parágrafo 8 do IAS 23 – Custos de empréstimos obtidos, os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo qualificável devem ser capitalizados como parte do custo de aquisição desse ativo, desde que (i) seja provável que dele resultarão benefícios económicos futuros para a entidade e (ii) os custos possam ser mensurados com fiabilidade.

Contrariamente ao IAS 23, a NCRF 10 – Custos de empréstimos obtidos estabelece, como regra geral, a contabilização destes custos em gastos do exercício. Apenas como procedimento alternativo, esta norma prevê a capitalização de custos de empréstimos obtidos como parte do custo de aquisição de um ativo. Os critérios definidos pela NCRF 10 para a capitalização destes custos no ativo encontram-se em linha com aqueles que são estabelecidos pelo IAS 23 a este respeito.

Inicialmente, o IAS 23 previa também a possibilidade de contabilização destes custos em gastos do exercício. Porém, esta norma foi revista, tendo sido eliminada essa possibilidade, passando a ser obrigatória a capitalização no ativo dos custos de empréstimos obtidos diretamente alocáveis à aquisição, construção ou produção de um determinado ativo, desde que sejam cumpridos os requisitos de capitalização estabelecidos na norma.

Apesar de não expressamente referido no artigo 67.º do Código do IRC, para efeitos deste artigo, não devem considerar-se como gastos de financiamento os que se incorporem no valor contabilístico de um ativo, dado serem diretamente atribuíveis à sua aquisição, construção ou produção e, como tal, fazendo parte do custo de aquisição do ativo, serão reconhecidos em gastos de depreciações ao longo da vida útil do ativo.

5. O caso particular das SGPS

No caso das Sociedades Gestoras de Participações Sociais, cuja tributação se encontra sujeita às normas especiais previstas no artigo 32.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, verão a dedutibilidade dos seus encargos financeiros duplamente escrutinada pela lei fiscal na medida em que, a parte dos encargos financeiros que for considerada dedutível nos termos do referido artigo, terá seguidamente de ser sujeita ao escrutínio do artigo 67.º do Código do IRC (note-se que o artigo 32.º do EBF tem elementos teleológicos e propósitos distintos, não sendo confundíveis).

6. Casos práticos e articulação com impostos diferidos

De acordo com a NCRF 25 – Impostos sobre o Rendimento deverão ser reconhecidos ativos por impostos diferidos, cumpridas as demais condições, nas situações respeitantes a (i) diferenças temporárias dedutíveis (ii) reporte de perdas fiscais não utilizadas e (iii) reporte de créditos tributáveis não utilizados.

Assim, a regra do artigo 67.º, n.º 2 do CIRCS, por permitir o reporte para anos seguintes de gastos de financiamento líquidos não aceites fiscalmente em determinado ano, poderá originar o reconhecimento de ativos por impostos diferidos. De forma a avaliar a recuperabilidade desse ativo, deverá ser efetuada uma projeção dos gastos de financiamento líquidos (GFL) e dos limites dos 5 exercícios seguintes. Caso se conclua que aquela diferença temporária não será recuperável (na totalidade ou em parte) durante o período de reporte, não deverá ser reconhecido total / parcialmente esse ativo.

CASO PRÁTICO 1 GASTOS DE FINANCIAMENTO LÍQUIDOS (GFL) ACEITES NA TOTALIDADE TODOS OS ANOS

	2013		2014		2015		2016		2017		Notas
	Limite %	Montante	Limite %	Montante	Limite %	Montante	Limite %	Montante	Limite %	Montante	
EBITDA	-	10.000.000	-	12.000.000	-	10.000.000	-	8.500.000	-	8.000.000	
art. 67.º n.º1 alínea a)	-	3.000.000	-	3.000.000	-	3.000.000	-	3.000.000	-	3.000.000	
art. 67.º n.º1 alínea b)	70%	7.000.000	60%	7.200.000	50%	5.000.000	40%	3.400.000	30%	2.400.000	(1)
Limite do ano	-	7.000.000	-	7.200.000	-	5.000.000	-	3.400.000	-	3.000.000	(2)
Limite 30% - art. 67.º n.º 3	30%	3.000.000	30%	3.600.000	30%	3.000.000	30%	2.550.000	30%	2.400.000	
GFL	-	3.200.000	-	3.400.000	-	5.200.000	-	3.200.000	-	2.900.000	
Ajustamento ao Mod 22	-	0	-	0	-	0	-	0	-	0	
Reporte GFL não deduzidos - art. 67.º n.º 2	-	0	-	0	-	0	-	0	-	0	
Reporte "folga" - art. 67.º n.º 3	-	0	-	200.000	-	0	-	0	-	0	
Imposto diferido activo (@25%)	-	0	-	0	-	0	-	0	-	0	

(1) Nos exercícios de 2013 a 2017, os limites são estabelecidos pelo artigo 192.º, n.º 2 da Lei OE 2013

(2) O limite corresponde ao maior entre (i) 3M Euros e (ii) a % do EBITDA estabelecida pelo artigo 192.º, n.º 2 da Lei OE 2013

Fonte: Autor

Neste exemplo, os GFL são fiscalmente aceites na totalidade em todos os exercícios. Embora o limite seja excedido no exercício de 2015 em 200.000 Euros, os GFL desse exercício (5.200.000 Euros) podem ser deduzidos na totalidade, uma vez que foi apurada no

exercício anterior uma "folga" nesse valor, a qual pode ser utilizada ao abrigo da regra de reporte do n.º 3 do artigo 67.º do CIRC.

A "folga" apurada no exercício de 2014 (200.000 Euros) não deverá originar o registo de qualquer imposto diferido.

CASO PRÁTICO 2 GASTOS DE FINANCIAMENTO LÍQUIDOS (GFL) NÃO DEDUZIDOS NA TOTALIDADE

	2013		2014		2015		2016		2017		2018	
	Limite %	Montante	Limite %	Montante	Limite %	Montante	Limite %	Montante	Limite %	Montante	Limite %	Montante
EBITDA	-	10.000.000	-	12.000.000	-	13.000.000	-	8.500.000	-	9.500.000	-	9.000.000
art. 67.º n.º1 alínea a)	-	3.000.000	-	3.000.000	-	3.000.000	-	3.000.000	-	3.000.000	-	3.000.000
art. 67.º n.º 1 alínea b)	70%	7.000.000	60%	7.200.000	50%	6.500.000	40%	3.400.000	30%	2.850.000	30%	2.700.000
Limite do ano	-	7.000.000	-	7.200.000	-	6.500.000	-	3.400.000	-	3.000.000	-	3.000.000
Limite 30% - art. 67.º n.º 3	30%	3.000.000	30%	3.600.000	30%	3.900.000	30%	2.550.000	30%	2.850.000	30%	2.700.000
GFL	-	8.200.000	-	7.100.000	-	6.300.000	-	3.300.000	-	2.800.000	-	2.900.000
Ajustamento ao Mod 22	-	1.200.000	-	-100.000	-	-200.000	-	-100.000	-	-200.000	-	-100.000
Reporte GFL não deduzidos - art. 67.º n.º 2	-	1.200.000	-	1.100.000	-	900.000	-	800.000	-	600.000	-	0
Reporte "folga" - art. 67.º n.º 3	-	0	-	0	-	0	-	0	-	0	-	0
Imposto diferido activo (@25%)	-	175.000	-	150.000	-	100.000	-	75.000	-	25.000	-	0

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Reporte GFL recuperável	700.000,00	600.000,00	400.000,00	300.000,00	100.000,00	0,00
Imposto diferido activo (@25%)	175.000,00	150.000,00	100.000,00	75.000,00	25.000,00	0,00

(1) 500.000 Euros de GFL não deduzidos dado que termina o prazo de reporte de 5 anos

Fonte: Autor

Neste exemplo, os GFL não são deduzidos na totalidade para efeitos fiscais. Logo no 1.º exercício os GFL excedem o limite em 1.200.000 Euros, montante que é reportado para dedução fiscal nos 5 períodos seguintes ao abrigo do n.º 2 do artigo 67.º do CIRC. Atendendo a que

os limites apurados nos 5 exercícios do período de reporte não são suficientes para deduzir os GFL apurados nesses exercícios mais a totalidade deste montante, perde-se a dedução fiscal de 500.000 Euros.



A não aceitação de uma parte dos GFL no 1.º exercício, conjugada com a possibilidade de esse montante ser deduzido em exercícios futuros, dá origem a um ativo por impostos diferidos. Tal como estabelece a NCRF 25 /IAS 12, o imposto diferido ativo a reconhecer deve corresponder apenas ao montante que se espera recuperar dentro do prazo de reporte, razão pela qual foi projetada a recuperabilidade daquele montante no período de 5 anos e reconhecido imposto diferido apenas sobre a parte recuperável (700.000 Euros x 25% = 175.000 Euros).

Neste exemplo, os GFL são fiscalmente aceites na totalidade. Logo no 1.º exercício os GFL excedem o limite em 1.200.000 Euros, montante que é reportado para dedução fiscal nos 5 períodos seguintes ao abrigo do n.º 2 do artigo 67.º do CIRC. Este montante é recuperado na totalidade nos 3 exercícios seguintes, dado que os GFL desses exercícios são inferiores aos limites apurados em valor suficiente para que a recuperação ocorra logo nesses 3 exercícios.

A não aceitação de uma parte dos GFL no 1.º exercício, conjugada com a possibilidade de esse montante ser deduzido em exercícios futuros, dá origem a uma diferença temporária dedutível passível

CASO PRÁTICO 3 - GASTOS DE FINANCIAMENTO LÍQUIDOS (GFL) DEDUZIDOS NA TOTALIDADE AO LONGO DOS ANOS

	2013		2014		2015		2016		2017		2018	
	Limite %	Montante	Limite %	Montante	Limite %	Montante	Limite %	Montante	Limite %	Montante	Limite %	Montante
EBITDA	-	10.000.000	-	12.000.000	-	13.000.000	-	10.500.000	-	9.500.000	-	9.000.000
art. 67.º n.º 1 alínea a)	-	3.000.000	-	3.000.000	-	3.000.000	-	3.000.000	-	3.000.000	-	3.000.000
art. 67.º n.º 1 alínea b)	70%	7.000.000	60%	7.200.000	50%	6.500.000	40%	4.200.000	30%	2.850.000	30%	2.700.000
Limite do ano	-	7.000.000	-	7.200.000	-	6.500.000	-	4.200.000	-	3.000.000	-	3.000.000
Limite 30% - art. 67.º n.º 3	30%	3.000.000	30%	3.600.000	30%	3.900.000	30%	3.150.000	30%	2.850.000	30%	2.700.000
GFL	-	8.200.000	-	7.100.000	-	6.300.000	-	3.300.000	-	2.800.000	-	3.050.000
Ajustamento ao Mod 22	-	1.200.000	-	-100.000	-	-200.000	-	-900.000	-	0	-	0
Reporte GFL não deduzidos - art. 67.º n.º 2	-	1.200.000	-	1.100.000	-	900.000	-	0	-	0	-	0
Reporte "folga" - art. 67.º n.º 3	-	0	-	0	-	0	-	0	-	50.000	-	0
Imposto diferido activo (@25%)	-	300.000	-	275.000	-	225.000	-	0	-	0	-	0

Fonte: Autor



de reconhecimento de um ativo por impostos diferidos. Atendendo a que a projeção de recuperabilidade deste montante indica que o mesmo será recuperável na totalidade, deve ser reconhecido imposto diferido ativo sobre a totalidade dos GFL não deduzidos no 1.º exercício (1.200.000 Euros x 25% = 700.000 Euros).

7. Conclusão

A nova regra de limitação à dedução em IRC dos gastos de financiamento líquidos, para além de suscitar muitas questões de natureza fiscal traz ainda para "cima da mesa" a necessidade de clarificação de alguns aspetos contabilísticos e de apresentação das demonstrações financeiras.

Atendendo aos limites máximos de gastos de financiamento aceites nos próximos anos, esta nova disposição do artigo 67.º do Código do IRC deverá merecer a atenção de apenas uma franja do tecido empresarial. Porém, todas as entidades, considerando os seus ciclos de investimento e tesouraria, deverão perspetivar o impacto que a aplicação desta norma pode ter a nível da dedutibilidade dos gastos de financiamento, inclusive, antecipando eventuais reduções futuras dos limites máximos aceites fiscalmente.

Noutras "paragens" da Europa encontram-se já em curso processos de reorganização societária e de dívida de forma a antecipar e acautelar o impacto negativo resultante da aplicação de normas desta natureza. ■■■

BIBLIOGRAFIA E LEGISLAÇÃO CONSULTADA

Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro (Código do IRC)
Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho (Estatuto dos Benefícios Fiscais);
Decreto-Lei n.º 6/96, de 29 de janeiro
Lei n.º 10-B/96, de 23 de março (Orçamento do Estado para 1996)
Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho
Portaria n.º 986/2009, de 7 de setembro
Portaria n.º 1011/2009, de 9 de setembro
Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2013)
Regulamento (CE) n.º 1126/2008, de 3 de novembro
Acórdão C-324/00, do Tribunal de Justiça da União Europeia
Relatório do Orçamento do Estado para 2013
Norma Internacional de Contabilidade n.º 12 - Impostos sobre o Rendimento
Norma Internacional de Contabilidade n.º 23 - Custos de empréstimos obtidos
<http://www.taxsummaries.pwc.com/>
Comissão de Normalização Contabilística - Pergunta/Resposta 26

¹ No que respeita ao conceito de "Juros e rendimentos similares obtidos" de referir que o entendimento da CNC foi igualmente acolhido pela Autoridade Tributária (exigido no preenchimento da IES – Informação Empresarial Simplificada).

² Esta abordagem poderá trazer para "cima da mesa" a discussão sobre se a tributação autónoma de IRC deve ser reconhecida nesta linha da demonstração dos resultados. De facto, apesar de tradicionalmente ser apresentada nesta linha, não estamos perante um encargo sobre o rendimento (não enquadrável na NCRF 25/IAS 12) mas sobre um tributo que incide sobre determinadas despesas devendo, assim, ser registado como um gasto operacional.

³ Por exemplo, a atualização de uma provisão para encargos derivados de processos judiciais (cfr. artigo 39.º, n.º 1 a) e n.º 3 do Código do IRC).



MUNDO

IAASB Consulta sobre Qualidade de Auditoria

O *International Audit and Assurance Standards Board* (IAASB) lançou, no passado dia 15 de janeiro, para consulta pública um documento sobre a qualidade de auditoria. Um Referencial de Auditoria de Qualidade procura a contribuição das partes interessadas a nível internacional em melhorar continuamente a qualidade da auditoria, incluindo reguladores, comités de auditoria, investidores e sociedades de auditoria.

Através da estrutura proposta, o IAASB visa aumentar a consciência dos elementos-chave da qualidade da auditoria, incentivar os intervenientes a explorar formas de melhorar a qualidade da auditoria, e facilitar um diálogo maior entre as principais partes interessadas no tema.

"Enquanto o IAASB reconhece que normas de auditoria de alto padrão de qualidade e auditores bem-qualificados, competentes, céticos são essenciais para uma auditoria de qualidade, há muitos fatores que contribuem para maximizar a probabilidade de auditorias de qualidade serem realizadas de forma consistente", disse o professor Arnold Schilder, presidente do IAASB. "Há valor em identificar e descrever esses fatores e, assim, incentivar as sociedades de auditoria e outras partes interessadas a pensar se há mais a fazer para aumentar a qualidade da auditoria nos seus ambientes particulares".

O IAASB procura respostas a várias perguntas listadas no documento de consulta, em particular, se o referencial é claro, abrangente e útil. No desenvolvimento do referencial, o IAASB também identificou uma série de áreas a considerar por auditores e outros participantes no processo de relato financeiro que podem beneficiar a qualidade da auditoria numa base global.

Poderá visualizar o documento de consulta no site do IAASB em www.iaasb.org. São solicitados comentários até 15 de maio de 2013.

Mesa Redonda da FEE - Como melhorar o funcionamento dos comités de auditoria?

Em junho de 2012, a FEE publicou um documento de reflexão sobre o funcionamento dos Comités de Auditoria. Este documento de discussão pretende ser um ponto de partida para melhorar o modo de funcionamento e a evolução futura dos comités de auditoria dentro da Europa.

Para fomentar o debate, a FEE organizou uma conferência "no passado dia 5 de fevereiro em Bruxelas sobre *"Como melhorar os Comités de Auditoria ainda mais?"*

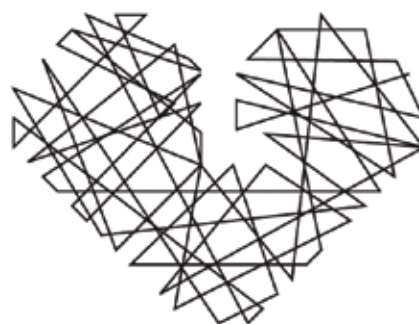
Esta conferência de alto nível trouxe decisores europeus e as partes interessadas relevantes, incluindo membros de comités de auditoria, auditores, investidores e reguladores para debater melhorias no funcionamento dos comités de auditoria.

Uma cooperação mais estreita em todo o trabalho de auditoria, especialmente na troca de informações de alta qualidade entre os comités de auditoria e o auditor externo, trará grande benefício para a empresa auditada e para o auditor externo. Neste sentido, e considerando que um ou mais membros de um comité de auditoria são frequentemente auditores ou contabilistas experientes, a FEE organizou esta conferência com o objetivo de ampliar e alargar o debate.

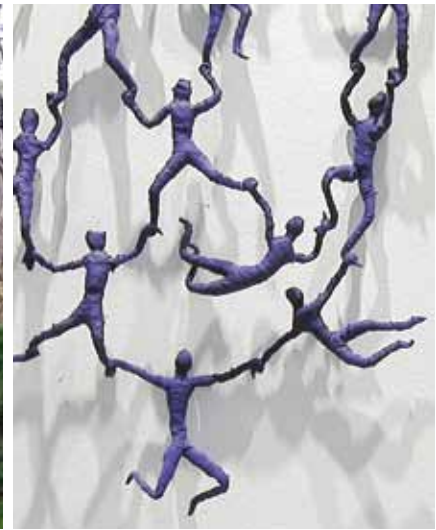
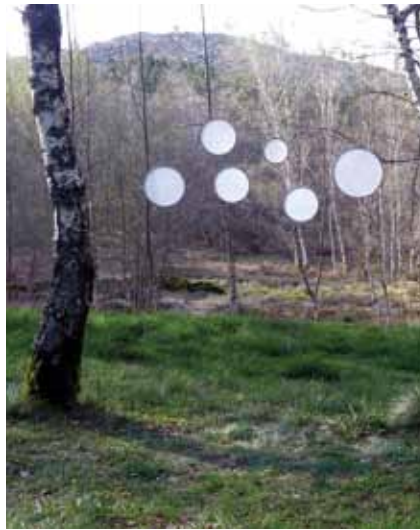
Para mais informações poderá consultar os documentos sobre a conferência no site da FEE (www.fee.be).

BALANÇO FINAL SERÁ FEITO EM JUNHO

CAPITAL EUROPEIA DA CULTURA ATRAIU DOIS MILHÕES DE VISITANTES



GUIMARÃES 2012
CAPITAL EUROPEIA DA CULTURA



Guimarães 2012 contribuiu para a melhoria de todos os indicadores turísticos. Taxa de ocupação hoteleira cresceu 27 por cento

A Capital Europeia da Cultura registou números impressionantes de produção cultural e de envolvimento das comunidades locais. Ao longo do ano passado, Guimarães 2012 levou ao palco mais de 15 mil vimaranenses, que participaram em alguns dos mais de 2.000 eventos realizados. Em termos de recursos humanos, estas iniciativas envolveram ainda mais de 25 mil artistas e técnicos, para a produção das mais de 1.000 novas criações e mais de 500 encomendas, que se distribuíram em mais de 300 espaços ocupados. Para estes números, em muito contribuiu a aposta de Guimarães 2012 Capital Europeia da Cultura na produção em regime de residência artística – das quais se realizou um total de 700.

Guimarães 2012 contribuiu para a melhoria de todos os indicadores de avaliação turística de Guimarães 2012. Em termos de visitantes, Guimarães recebeu dois milhões de pessoas ao longo do ano, representando quatro vezes mais do que o melhor resultado de sempre (500 mil). Quanto à procura turística, registe-se o crescimento da ordem dos 106,5% face a 2012, repartida entre turistas estrangeiros (58,1% da procura, mais 297% do que em 2011) e nacionais (41,9%, mais 50% do que em 2011). Em termos de gastos médios, 90% referem ter gasto mais de 50 euros por dia. Estes valores tive-

Fundação Cidade de Guimarães + A Oficina

	Investimento total	FEDER	% Execução
Investimento aprovado	28 208 876,00 €	19 746 213,20 €	
Execução	24 117 989,73 €	16 882 582,81 €	85,50%
Pedidos de pagamento apresentados		12 948 105,44 €	76,70%
Reembolso ON.2		8 423 138,80 €	65,05%

	Investimento total	% Execução
Despesas		
Em pagamento	677 000,00 €	4,01%
Vencidas	3 163 716,23 €	18,74%

ram igualmente repercussão na taxa de ocupação hoteleira – que cresceu 27% em 2012 face ao ano anterior –, e nas dormidas, cuja média passou para três noites dos nacionais e cinco noites nos hotéis da cidade. As estadas médias e gastos per capita por dia evidenciam uma alteração no paradigma turístico de Guimarães e do Norte de Portugal com valores superiores à média.



Guimarães 2012 Capital Europeia da Cultura mantém um calendário de iniciativas cujo desenvolvimento e implementação se estendem até junho de 2013. Além das mais de 40 edições já lançadas em 2012, no primeiro semestre de 2013 vão ser lançadas edições em livro, DVD, bem como catálogos de algumas das exposições realizadas ou ainda em curso. A Capital Europeia da Cultura vai ainda estreitar alguns filmes realizados no âmbito da programação de Cinema, dos quais se destaca a longa-metragem em 3D assinada por Edgar Pêra, Peter Greenaway e Jean Luc Godard. O programa associativo de Guimarães 2012 Tempos Cruzados concretiza este ano grande parte dos projetos que resultam do programa Constelações – convocatória às associações concelhias que desenvolveram propostas de trabalho cultural e artístico, sustentadas em redes associativas organizadas para a estimulação da criatividade. No domínio do Serviço Educativo, a aposta até junho deste ano passa pela continuidade na nova criação para público infantil e juvenil bem como pela formação artística para jovens e adultos. ■■■



Em 2012, Guimarães foi Capital Europeia da Cultura, acolhendo um grande encontro de criadores e criações — música, cinema, fotografia, artes plásticas, arquitetura, literatura, pensamento, teatro, dança e artes de rua. Ali se cruzaram os produtos artísticos imaginados e gerados pelos seus residentes com os que de toda a Europa afluíram à cidade. Ao longo de um ano, Guimarães foi promotora da diversidade cultural que caracteriza a Europa, dando a conhecer as suas manifestações culturais e acolhendo as de outros países.

Mais informações em: <http://www.guimaraes2012.pt/>

Era um café e a conta SFF...

A cafeína é o estimulante mais consumido em todo o mundo. Acredita-se que esta substância faça parte da dieta de aproximadamente 90% dos adultos, pelo que todos nós ouvimos desde cedo falar dos seus alegados benefícios e malefícios.

Mas de facto o que se sabe hoje sobre o efeito da cafeína na saúde humana?

A cafeína é um composto encontrado em sementes, folhas e frutos de certas plantas, onde atua como um pesticida natural. É frequentemente mais consumida a partir de infusões extraídas de sementes da planta do café e folhas de chá, mas também refrigerantes, bebidas energéticas e cacau.

O seu efeito neuro-estimulante é sem dúvida conhecido por todos. Na verdade, esta substância parece ter benefício na capacidade de concentração, memória e orientação. No entanto, os efeitos da cafeína no organismo vão muito além destes. A evidência atual demonstra que o consumo crónico de cafeína diminui o risco de doença de Alzheimer e Parkinson, exceto para senhoras a fazerem terapêutica hormonal de substituição em que o consumo superior a 6 chávenas de café por dia parece aumentar o risco da última.

Os efeitos da cafeína não se limitam no entanto ao sistema nervoso. O sistema cardiovascular é também igualmente visado. Um "mito" a desmistificar é o risco de elevação da Tensão Arterial. Se o consumo ocasional de café pode levar a uma elevação da tensão arterial em indivíduos que não o consomem habitualmente (principalmente idosos hipertensos), o consumo crónico de café tem um efeito residual ou mesmo nenhum, na elevação da tensão arterial. Já no que se refere ao risco de arritmia cardíaca, para indivíduos sem fatores de risco e para consumos moderados, não parece haver qualquer risco acrescido. Atenção que este conceito não é válido para indivíduos com doença cardíaca conhecida, os quais deverão evitar o consumo de grandes quantidades de café. Fica então mais claro que o preconceito de malefício cardiovascular associado ao consumo de cafeína só é válido para consumos excessivos e para populações de risco. De facto, consumir até 3 chávenas de café diminui o risco de enfarte agudo do miocárdio.

Sendo a cafeína um estimulante do músculo do intestino, naturalmente poderá ser uma ajuda em situações de obstipação persistente. Existe ainda uma relação inversa, dose dependente, entre o

consumo de café e a incidência de cirrose hepática alcoólica (doença crónica terminal do fígado). O risco de certas neoplasias (câncer) como da orofaringe, hepática e endométrio (parede interior do útero) parecem diminuir com o consumo de café.

No entanto, é fundamental que se entenda que o café não é composto apenas por cafeína. Existem outras substâncias antioxidantes que poderão estar na base de muitos dos efeitos benéficos associados ao seu consumo. Por exemplo, hoje sabe-se que o consumo de café quer com cafeína, quer descafeinado, se associa a um menor risco de desenvolvimento de Diabetes mellitus tipo 2, bem como de neoplasia da próstata, com efeito máximo verificado para maiores consumos de café (superior a 4 cafés/dia).

Obviamente também existem efeitos menos positivos face ao consumo de cafeína. Em indivíduos com perturbações de ansiedade, esta pode ser exacerbada pelo consumo de café, com risco aumentado de insónia e até mesmo ataques de pânico. Ao diminuir a densidade mineral óssea, o consumo de café pode ainda aumentar o risco de fratura nomeadamente em mulheres mais velhas com baixo aporte de cálcio. Ao estimular o músculo da bexiga e aumentar a produção de urina, o consumo elevado de cafeína parece associar-se a um risco aumentado de incontinência urinária. O consumo de café com cafeína parece ainda aumentar o risco de neoplasia do pulmão mas apenas de forma marginal para indivíduos não fumadores. Para além destes efeitos associados à ingestão de café, todo o consumidor habitual já sentiu o efeito da sua privação, nomeadamente cefaleias (dores de cabeça), cansaço, irritabilidade e dificuldade de concentração.

Concluindo, o consumo de cafeína, nomeadamente na forma de café e chá, está associado a múltiplos efeitos no nosso organismo e não apenas os evidentes como estimulante do sistema nervoso. Na verdade, em vários estudos realizados, o consumo de café com cafeína associa-se a uma redução da mortalidade. Desta forma, se é um consumidor habitual de café e não tem nada que contra-indique, está no bom caminho para viver mais e melhor! ■■■

José Pedro Azevedo Rodrigues

Médico Interno de Gastrenterologia
Cento Hospitalar de Lisboa Ocidental

Formação contínua

Durante o ano de 2012 realizaram-se 112 cursos de formação contínua nos quais estiveram presentes 3 681 participantes o que perfaz um total de 22 852 horas de formação.

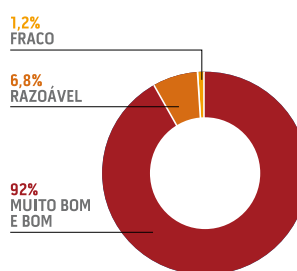
No ano de 2012 reforçou-se o número de ações de formação nas áreas de Contabilidade e Fiscalidade, tendo-se verificado uma ligeira redução nas ações de formação promovidas na área de Auditoria.

Área Temática	2012	
	Nº cursos	Horas
Auditoria	35	7 942
Contabilidade	39	5 880
Fiscalidade	26	6 271
Direito	4	589
Outros	8	2 170
Totais	112	22 851

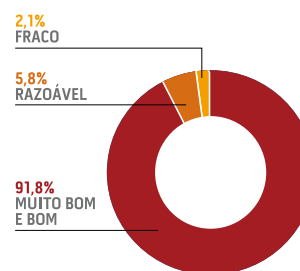
Dos questionários respondidos pelos formandos no final dos cursos de formação é de realçar as boas avaliações, nomeadamente, 92% consideram “Muito Bom e Bom” a “Utilidade Profissional” dos cursos e 90% consideram “Muito Bom e Bom” o “Conteúdo dos Cursos” de formação, como mostram os gráficos abaixo.

Na elaboração do Plano de Formação Contínua da OROC para o ano 2012 teve-se em conta a experiência dos últimos anos e as orientações globais propostas pela Comissão de Formação, as quais consideraram os contributos recebidos, incluindo os de outras Comissões e os dos Colegas em geral. Assim, foram planeadas cursos de formação relativos a temas atuais e relevantes para a profissão de ROC, cursos que tiveram muita adesão no passado e cursos pedidos em questionários. Contudo, como qualquer Plano, este não é rígido e o desenrolar das actividades pode determinar alterações para fazer face às exigências do mercado cada vez mais global.

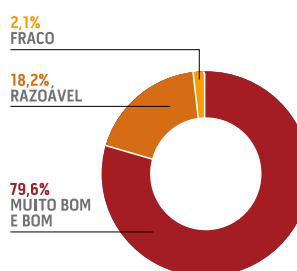
UTILIDADE PROFISSIONAL



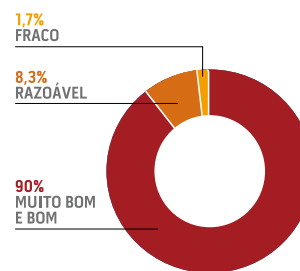
FORMADORES



SECRETARIADO E INSTALAÇÕES



CONTEÚDO DO CURSO



PLANO DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL CONTÍNUA 2013

	abril	maio	junho	julho	agosto	setembro	outubro	novembro	dezembro
AUDITORIA									
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 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							•		
Auditoria no setor público - o caso das autarquias locais				•					
Auditoria a fundos imobiliários	•								
Auditoria e contabilidade dos subsídios		•							
Auditoria para não auditores		•							
Auditoria a caixas de crédito agrícola mútuo	•								
CONTABILIDADE									
Instrumentos financeiros: casos práticos			•						
Contabilidade no setor público			•						
Ensino / Universidades: contabilidade e fiscalidade		•							
Setor 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			•						
Sistemas de avaliação da performance			•						
FISCALIDADE									
Declaração Modelo 22	•								
Benefícios fiscais		•							
Tributação do património			•						
Dossiê fiscal				•					
Imposto do selo		•							
IVA : novas regras de faturação e novas regras na atividade agrícola	•								
Segurança social: enquadramento dos membros dos órgãos estatutários		•							
Fiscalidade por rubricas do ativo e do passivo	•								
Fiscalidade por rubricas do capital próprio e da DR	•								
Organização do processo de documentação fiscal dos preços de transferência	•								
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				•					
Comunicação e negociação			•						



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



A INTERVENÇÃO DO ROC INSPIRA CONFIANÇA AOS AGENTES ECONÓMICOS

ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

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