

3 REVISORES AUDITORES

Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



Nº 70 | JULHO_SETEMBRO 2015 | Edição Trimestral | Distribuição Gratuita

**Novas leis
sobre
auditoria**

**Análise
estatística
em auditoria**

Pedro Reis

**A Contabilidade
Pública e o Estado**

José Rodrigues de Jesus
Óscar Figueiredo

**Controlo interno
e a liderança
como fator
diferenciador**

António Gonçalves



ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

FORMAÇÃO
ACREDITADA

OFERTA FORMATIVA E-LEARNING

Faça o curso ao seu ritmo, onde quiser e no horário que lhe for mais conveniente.



NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA

Curso Completo

480€ (OROC), **960€** (Não Membros)

3.ª Edição: 13 Jul. a 12 Out. 2015

4.ª Edição: 21 Set. a 20 Dez. 2015

Módulos avulso

Inscrições a qualquer altura: 100€ (OROC), **200€** (Não Membros)

- ASPETOS GERAIS DE AUDITORIA **9h | 4,5CF**
- PLANEAMENTO DE AUDITORIA **10h | 5CF**
- MATERIALIDADE E RESPOSTA AO RISCO **6h | 3CF**
- PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA E AMOSTRAGEM **10h | 5CF**
- COMUNICAÇÃO E ASPETOS ESPECIAIS DE AUDITORIA **11h | 5,5CF**
- FINALIZAÇÃO DE AUDITORIA E RELATO **10h | 5CF**



GESTÃO DE PROJETOS

*Curso reconhecido
pelo PMI*

140€ (OROC), **200€** (Não Membros)

2.ª Edição: 28 Set. a 22 Nov. 2015

3.ª Edição: 26 Out. a 20 Dez. 2015



PILARES DA LIDERANÇA

140€ (OROC), **200€** (Não Membros)

2.ª Edição: 07 Set. a 18 Out. 2015

3.ª Edição: 02 Nov. a 13 Dez. 2015

Mais informações e inscrições, visite o portal <http://elearning.oroc.pt>



Editorial

José Azevedo Rodrigues
BASTONÁRIO

Na sequência da aprovação em Assembleia da República da Lei de Supervisão da Auditoria (Lei 148/2015 de 9 de setembro), dos novos Estatutos dos Revisores Oficiais de Contas (Lei 140/2015 de 7 de setembro) publicados em Diário da República, nas referidas datas, foram realizados dois encontros na Ordem, um no Porto e outro em Lisboa, com um elevado índice de participação dos colegas, onde tivemos oportunidade de manifestar algumas apreensões, quer sobre a forma como o processo foi “apropriado”, quer sobre as consequências que podem advir para a profissão e para os destinatários dos serviços, como principais interessados do exercício profissional de auditoria.

Está em curso um processo de avaliação jurídica mais profunda sobre o conteúdo das normas, por entendermos que as mesmas excedem as atribuições decorrentes de um processo de supervisão e confundem a Ordem com os seus próprios membros, pelo que serão envidados esforços para que tais excessos possam vir a ser corrigidos.

Embora com muito atraso em relação ao que o próprio Governo se tinha comprometido foi, por fim aprovada e publicada a lei do novo estatuto e que se ansiava há cerca de dois anos. Na realidade, a sua publicação vai modernizar alguns aspetos relacionados com o exercício profissional, sem que tal afete o rigor e o profissionalismo que a profissão exige, dos quais gostaríamos de salientar:

- O alargamento do acesso à profissão, eliminando as restrições do “tipo” de formação académica, as quais se limitavam até ao presente apenas às áreas de conhecimento da contabilidade, gestão, economia e direito;
- A consagração, independentemente da licenciatura de base, da necessidade de ter a qualificação mínima de mestrado

para os licenciados pós Bolonha. De referir que esta opção tinha sido sistematicamente rejeitada pelo poder político em anteriores revisões estatutárias, mas que agora foi consignada por proposta da maioria parlamentar;

- A eliminação do impedimento de exercício das funções de direção e administração por parte de revisores oficiais de contas, salvaguardada que seja a independência em relação às entidades onde possam vir a desempenhar essas funções;
- A obrigação de as sociedades de profissionais serem constituídas com pluralidade de sócios;
- A simplificação do processo de reconhecimento mútuo de membros entre as Ordens Profissionais no espaço dos países de expressão portuguesa – PALOP;

Fica ainda como obrigação a criação de duas listas paralelas e seguramente coincidentes, na medida em que para o exercício das funções de interesse público, isto é, de todas as funções especificamente consignadas aos revisores oficiais de contas, se torna necessário, para além da inscrição na lista da Ordem, reproduzir a inscrição na lista do supervisor, no presente caso, CMVM.

Mas todo este processo não nos pode afastar do foco profissional que é o de contribuir para a melhoria da transparência da informação e para a “accountability” das entidades onde exercemos funções de interesse público, independentemente da sua natureza pública ou privada e da sua finalidade lucrativa ou não lucrativa. Sabemos que numa economia de competição global, a missão dos órgãos executivos é o de transmitir uma imagem de solidez e de equilíbrio da sua “governance” e de sustentabilidade das entidades onde

são responsáveis. Da nossa parte, devemos pautar a nossa atuação para que a solidez e o equilíbrio da informação financeira que é divulgada e que nós certificamos, não seja apenas uma imagem, mas sim uma realidade geradora de confiança para os seus utilizadores.

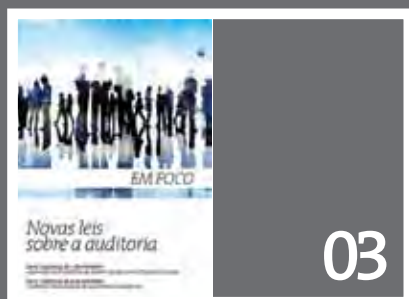
No setor público são lançados novos desafios com a publicação do Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro, que aprova o Sistema de Normalização Contabilístico para as Administrações Públicas e onde, seguramente, os revisores oficiais de contas poderão e deverão desempenhar um papel relevante no esforço de sucesso na implantação deste normativo, evitando os relativos fracassos na adoção e utilização dos ainda vigentes planos oficiais de contabilidade pública, nas suas vertentes central e setorial.

Estou convicto de que as situações menos felizes que recentemente afetaram a confiança dos mercados e da sociedade em geral, têm vindo a constituir uma fonte de aprendizagem e o virar de uma página pouco nobre na história do Governo das Sociedades será certamente uma realidade onde os revisores oficiais de contas terão um papel relevante a desempenhar.

Nunca é demais reforçar a mensagem expressa no editorial do trimestre anterior de que a partir do início de 2016 se inicia um novo ciclo para a profissão, perante os impactos decorrentes do novo enquadramento estatutário e do sistema de supervisão da auditoria, que deverão ser adotados como pilares que suportem a nossa verdadeira razão de ser, que é a defesa do interesse público, com integridade, independência e competência.



Sumário



03



12



26



30

01 Editorial

03 Em Foco

NOVAS LEIS SOBRE A AUDITORIA

08 Notícias

PUBLICAÇÃO DA LEI N.º 140/2015, DE 7 DE SETEMBRO, QUE APROVA O ESTATUTO DA ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

PUBLICAÇÃO DA LEI N.º 148/2015, DE 9 DE SETEMBRO, QUE APROVA O REGIME JURÍDICO DA SUPERVISÃO DE AUDITORIA

PUBLICAÇÃO DO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA PARA AS ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS (SNC-AP)

PUBLICAÇÃO DA LEI DE ENQUADRAMENTO ORÇAMENTAL (LEO)

10 Atividade Interna da Ordem

ENCONTROS SOBRE O NOVO ESTATUTO DA ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS E SOBRE O NOVO REGIME DE SUPERVISÃO DE AUDITORIA

CRIAÇÃO DE ENDEREÇO ELETRÓNICO

ENCONTROS NA ORDEM

12 Auditoria

ANÁLISE ESTATÍSTICA EM AUDITORIA

Pedro Jorge Mendonça Oliveira Queirós dos Reis

26 Contabilidade

A CONTABILIDADE PÚBLICA E O ESTADO

José Rodrigues de Jesus e Óscar Figueiredo

30 Gestão

CONTROLO INTERNO E A LIDERANÇA COMO FATOR DIFERENCIADOR

António Gonçalves

A IMPORTÂNCIA DO PAGAMENTO PONTUAL

Jorge Libano Monteiro

40 Fiscalidade

RENDIMENTOS EM ESPÉCIE E SUA TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IRS. O CASO DOS VALES REFEIÇÃO, INFÂNCIA E EDUCAÇÃO

Nuno M. Morujão

48 Direito

NOVA LEO

Ana Calado Pinto

50 Mundo

IFAC EMITE RECOMENDAÇÃO SOBRE PRÁTICAS DE AUDITORIA

IFAC EMITE NOVAS PROPOSTAS SOBRE A RESPOSTA DO AUDITOR AO INCUMPRIMENTO OU SUSPEITA DE INCUMPRIMENTO COM LEIS E REGULAMENTOS

CONSIDERAÇÕES SOBRE AS DIVULGAÇÕES NUMA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

GUIA PARA TRABALHOS DE COMPILAÇÃO

51 Lazer

MOMENTO DE LEITURA

52 Formação

CURSO DE PREPARAÇÃO PARA CANDIDATOS A ROC

FORMAÇÃO CONTÍNUA

PLANO DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL CONTÍNUA



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

DIRETOR: José Azevedo Rodrigues

DIRETOR ADJUNTO: Óscar Figueiredo

COORDENADORA: Ana Cristina Doutor Simões

CONSELHO DE REDAÇÃO: Sérgio Pontes, Jorge Campino e Ana Calado Pinto

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, S.A.

Distribuição Gratuita

Tiragem 2250 Exemplares

Os artigos são da responsabilidade dos seus autores e não vinculam a OROC

Membro
Fundador
da:



Membro
da:





EM FOCO

Novas leis sobre a auditoria

Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro

– aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro

– aprova o novo Regime de Supervisão de Auditoria

As leis que haviam sido aprovadas pela Assembleia da República em 22 de julho de 2015 foram publicadas em Diário da República nos dias 7 (EOROC) e 9 (Regime de Supervisão de Auditoria) de setembro.

As alterações legislativas em que a Ordem não teve possibilidade de participar (no caso do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas) ou em que a Ordem foi ouvida mas os seus contributos não foram acolhidos (regime de supervisão de auditoria) visaram transpor a Diretiva 2014/58/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014 e assegurar a execução na ordem jurídica interna, do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, também de 16 de abril de 2014.

Após a publicação das leis foram realizados encontros no Porto e em Lisboa nos dias 16 e 17 de setembro, respetivamente. Os encontros confirmaram de modo inequívoco, quer pelo número significativo de presenças (213 no Porto e 226 em Lisboa) quer pelas intervenções registadas, o elevado nível de preocupação dos ROC face à publicação das leis.

Foram manifestadas preocupações diversas quer relacionadas com questões basilares quer com aspetos práticos de aplicação dos normativos.

Como principais preocupações abordadas podem destacar-se as seguintes:

- Obrigatoriedade de Assembleia representativa como órgão da Ordem;
- Obrigatoriedade de registo dos Revisores Oficiais de Contas na CMVM para o exercício de funções de interesse público, após o registo na OROC e coexistência de duas listas de revisores oficiais de contas e de sociedades de revisores oficiais de contas (na OROC e na CMVM);
- Excessiva intervenção da CMVM na atividade dos profissionais e na atividade da Ordem;
- Indefinição de requisitos sobre “experiência profissional”, “idoneidade”, “meios humanos” “qualificação”, etc.;
- Rotação obrigatória mais exigente do que nos restantes Estados Membros;

- Regime de transição, no que diz respeito à rotação, aparentemente contraditório com o Regulamento Europeu;
- Regime de transição no que diz respeito à aplicação das normas de auditoria ou outras;
- Definição da CMVM como autoridade competente para a supervisão da auditoria sem a definição devida dos requisitos de competência e de independência;
- Problemas de independência da atividade de supervisão de auditoria face a outras atribuições da CMVM;
- Consagração da não oponibilidade do segredo profissional não é oponível à CMVM;
- Falta de razoabilidade e de proporcionalidade do sistema sancionatório e coexistência de dois regimes sancionatórios (o disciplinar e o contraordenacional) sem definição de articulação que garanta a não penalização duas vezes da mesma infração;
- Conceito de “entidades de interesse público” (EIP) demasiado alargado, abrangendo entidades que efetivamente não têm relevância para o efeito;
- Impedimento legal de realização de “joint audits” contrariamente ao permitido pela regulamentação europeia;
- Atribuição de competência à CMVM para a elaboração de regulamentos, em resultado de demasiadas indefinições e vazios jurídicos na Lei;
- Consequente redução da sua independência dado ser-lhe atribuído um poder regulamentar excessivo a par do poder de inspeção e de poder sancionatório, com possibilidade de arrecadação de valores significativos de coimas;
- Menorização da OROC enquanto Associação Pública Profissional e quando confrontada com as restantes Ordens Profissionais, incluindo a previsão na lei de que a CMVM “dá ordens” à Ordem;
- Exigência de mestrado ou licenciatura “pré-Bolonha” para inscrição na lista de revisores oficiais de contas.



O Conselho Diretivo da Ordem apelou à continuação da participação de todos os membros após os encontros, colocando questões, identificando problemas ou fazendo sugestões. A Ordem criou um endereço de e-mail (novasleis@oroc.pt) onde todos os contributos são concentrados. Em consequência, estão a ser recebidos contributos relevantes que vão ao encontro ou alargam o conjunto de preocupações anteriormente identificado.



Detalham-se em seguida de entre as questões identificadas no encontro ou nos contributos recebidos posteriormente, algumas cujo debate foi já bastante profundo ou que apresentam maior urgência, incluindo-se algumas considerações tecidas.

- Obrigatoriedade de Assembleia representativa como órgão da Ordem

O art.º 15.º da Lei 2/2013, de 10 de janeiro, no seu n.º 2, define que

constitui órgão obrigatório de uma associação pública profissional uma assembleia representativa, com poderes deliberativos gerais, nomeadamente em matéria de aprovação do orçamento, do plano de atividades, e de projetos de alteração dos estatutos, de aprovação de regulamentos, de quotas e de taxas ou de criação de colégios de especialidade.

O preceito visa salvaguardar os direitos de todos os membros, procurando garantir que todos serão devidamente representados no exercício dos poderes deliberativos elencados. Assim, entende-se que a assembleia geral permite que cada um dos membros participe diretamente nas deliberações, estando, obviamente, devidamente “representado” por si próprio. Acresce que na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas a par-



ticipação dos seus membros em assembleia geral tem sido uma prática bem sucedida. Não se identifica, pois necessidade de recorrer a medidas de simplificação, criando uma assembleia representativa cuja utilidade apenas poderia ser a resolução de problemas de ordem prática relativos à realização de assembleias gerais, os quais não ocorrem. No entanto, a interpretação do legislador foi mais restrita e entendeu que para cumprimento daquele requisito deveria ser introduzida a exigência de assembleia representativa no Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Assim, o art.º 12.º do EOROC define que a assembleia representativa é um órgão nacional da Ordem. O art.º 15.º do EOROC define que a assembleia representativa é composta por 45 membros eleitos por sufrágio universal e que essa eleição é efetuada por colégios distritais, por forma a assegurar o sistema de representação proporcional e o método da média mais alta de Hondt. Desta exigência resultará, pois, contrariamente ao que seria pretendido, a re-

dução da participação dos membros na vida da Ordem e um aumento significativo de aspetos burocráticos e de encargos para a Ordem para o funcionamento da Assembleia representativa. Considera-se pertinente a questão sobre se a interpretação da Lei 2/2013 está correta e, caso esteja, se a exigência imposta pela Lei 2/2013 (e pelo EOROC) não viola a Constituição.

- Regime de transição, no que diz respeito à rotação, aparentemente contraditório com o Regulamento Europeu

O n.º 5 do art.º 3.º da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro estabelece que “o tempo de exercício de funções pelo sócio responsável, pelo revisor oficial de contas ou pela sociedade de revisores oficiais de contas junto de uma entidade de interesse público decorrido até à data de entrada em vigor do novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (...) e, subsequentemente a esse momento, até à finalização dos mandatos em curso, é contabilizado, no momento

da eventual renovação do mandato, para efeitos da aplicação dos limites estabelecidos no artigo 54.º desse Estatuto.” Os limites estabelecidos no art.º 54.º referido, cujo regime de transição importa estudar, são o limite de sete anos aplicável ao exercício de funções pelo sócio responsável pela orientação ou execução direta da revisão legal de contas e o limite de dois ou três mandatos, consoante tenham a duração de quatro ou de três anos, respetivamente, com possibilidade de prorrogação até dez anos, em determinadas condições, aplicável ao exercício de funções do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas numa entidade de interesse público. As disposições transitórias definidas no art.º 41.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, estabelecem que as entidades de interesse público:

1. A partir de 17 de junho de 2020, não iniciam nem renovam um mandato de auditoria de um ROC / SROC

que lhes tiver prestado serviços de auditoria durante vinte ou mais anos consecutivos na data de entrada em vigor do regulamento;

2. A partir de 17 de junho de 2023, não iniciam nem renovam um mandato de auditoria de um ROC / SROC que lhes tiver prestado serviços de auditoria durante mais de onze mas menos de vinte anos consecutivos na data de entrada em vigor do regulamento;

3. Podem prosseguir com os mandatos em curso em 17 de junho de 2016 até ao termo da duração máxima permitida (oito ou nove anos, prorrogável até dez, no caso português, como referido), desde que tenham sido iniciados antes de 16 de junho de 2014 e que cumpram os limites referidos em 1 e 2.

A data de entrada em vigor do regulamento, relevante para efeitos desta contagem, é 17 de junho de 2014.

Dado que o Regulamento Europeu é de aplicação direta e obrigatória em todos os Estados Membro, sendo o ato legislativo da União por excelência, observa-se no exposto um aparente conflito entre normas a aplicar em Portugal que entendemos não podem contrariar o Regulamento Europeu.

- Exigência de mestrado ou licenciatura “pré-Bolonha” para inscrição na lista de revisores oficiais de contas – regime transitório

O art.º 148.º do EOROC, no seu n.º 1, define como um dos requisitos gerais de inscrição como revisor oficial de contas ser titular de um grau académico de licenciado pré-Bolonha, mestre ou doutor. A lei que aprova o EOROC (Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro) define no seu art.º 5.º a entrada em vigor do novo EOROC em 1 de janeiro de 2016 e não define expressamente qualquer regime transitório relativamente aos processos de admissão à Ordem iniciados antes daquela data. O processo de admissão demora, em situações normais, quase cinco anos (três anos de estágio precedidos de cerca de um ano e meio contado desde a primeira candidatura ao curso de preparação para

revisor oficial de contas, com inscrição automática na 1ª prova de exame, até à conclusão das quatro provas escritas e da prova oral final). Assim, em 31 de dezembro de 2015 existirão candidatos com diversos níveis de realização do seu processo de admissão: com o estágio concluído, com o estágio em curso, com as provas de exame concluídas, com alguma(s) prova(s) de exame concluídas, com pelo menos uma inscrição em prova de exame já aceite ainda que sem obtenção de aproveitamento ou sem a prova realizada. Todos estes candidatos iniciaram o seu processo e realizaram o percurso decorrido até aí, à luz das normas atualmente em vigor e de outra forma não poderia ter sido. Recorde-se que em alterações estatutárias anteriores foi previsto um regime transitório para os candidatos com o seu processo de admissão em curso à data de entrada em vigor das novas disposições legais. De notar, também, que o processo de admissão é um investimento com significado que, para além de obrigar o candidato a despendar tempo e realizar um esforço pessoal desde data que só o candidato conhece, obriga a um dispêndio monetário em que o candidato começa a incorrer no primeiro momento em que se inscreve no curso de preparação para revisor oficial de contas ou na primeira prova de exame.

Entende-se, pois, que é devido a estes candidatos o reconhecimento do seu direito de continuar o processo de admissão com as condições que lhes foram impostas na primeira data em que foi considerada a sua admissão no curso de preparação para revisor oficial de contas ou aceite a sua inscrição numa prova de exame, ou seja, acautelar a salvaguarda dos direitos adquiridos.

- Regime de transição no que diz respeito à aplicação das normas de auditoria ou outras

Para a Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, que aprova o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), bem como para a Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que aprova o Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria (RJSA), está defini-

da como data de entrada em vigor 1 de janeiro de 2016.

Entende-se que a todas as auditorias iniciadas em ou após essa data se aplica o novo normativo em vigor, incluindo as leis referidas, o EOROC, o RJSA, as normas internacionais de auditoria, ou as normas internacionais de auditoria adotadas pela Comissão Europeia a partir da data dessa adoção, etc., de acordo com os regulamentos que forem emitidos para cumprimento das leis.

Relativamente às auditorias sobre exercícios iniciados antes de 1 de janeiro de 2016, nomeadamente as auditorias que se encontram atualmente em curso relativas às contas a encerrar em referência a 31 de dezembro de 2015, estão a ser efetuadas, como resulta das leis vigentes, de acordo com as leis, regulamentos, normas, etc. atualmente em vigor.

A Ordem entende que, nada tendo sido expresso em contrário, as auditorias iniciadas antes de 1 de janeiro de 2016 e todos os aspetos com ela relacionados incluindo o controlo de qualidade, se encontram reguladas pelas normas em vigor antes dessa data. Importará, nos casos em que tal se revelar necessário, efetuar as adaptações que a própria lei prevê, nomeadamente quanto à substituição do CNSA pela CMVM no que disser respeito à supervisão respeitante às auditorias das contas de 2015 (cf. art.º 9.º da Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro).

Os comentários expostos não devem ser entendidos como comentários finais mas como pontos de situação das reflexões efetuadas.

Decorre agora um período de trabalho significativo: estudo das leis e do seu impacto, continuação de identificação de problemas e procura de soluções, elaboração de regulamentos e adaptação dos profissionais e da Ordem às novas exigências.

Publicação da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, que aprova o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Foi publicada em Diário da República a Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, que aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. O novo Estatuto foi concebido inicialmente com o objetivo de estar em conformidade com a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais.

A poucos dias da votação final em plenário da Assembleia da República e sem que nenhuma entidade fosse envolvida ou ouvida, a proposta de Lei foi profundamente alterada. O seu objeto (art.º 1.º) foi acrescentado com o texto: “transpondo parcialmente a Diretiva 2015/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, que altera a Diretiva 2006/43/CE relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas e assegurando parcialmente a execução, na ordem jurídica interna, do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público e que revoga a Decisão 2005/909/CE da Comissão”.

Publicação da Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que aprova o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria

Foi publicada em Diário da República a Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que aprova o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria. Com a entrada em vigor desta Lei é extinto o atual Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria, passando a supervisão pública a estar a cargo da Comissão do Mercado dos Valores Mobiliários.

A Lei prevê a elaboração de um conjunto significativo de regulamentos que darão corpo à Lei, não sendo possível, antes da sua elaboração, um adequado entendimento do possível impacto da sua vigência.



Publicação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)

Foi publicado em Diário da República o Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).

O SNC-AP integra:

A estrutura conceptual da informação financeira pública;

As normas de contabilidade pública; e

O plano de contas multidimensional.

Conforme indicado no art.º 4.º do Decreto-Lei referido:

“1 — O SNC -AP é constituído pelos sub-sistemas de contabilidade orçamental, de contabilidade financeira e de contabilidade de gestão.

2 — A contabilidade orçamental visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental.

3 — A contabilidade financeira, que tem por base as normas internacionais de contabilidade pública, doravante designadas por IPSAS, permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma determinada entidade.

4 — A contabilidade de gestão permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos.”

De referir também que, de acordo com o art.º 10.º do mesmo diploma legal, as demonstrações financeiras e orçamentais são objeto de certificação legal das contas (com exceção de entidades que pela sua dimensão venham a ser abrangidas por regime simplificado).

A publicação do SNC-AP foi o culminar de um trabalho significativo desenvolvido pela

Comissão de Normalização Contabilística nos últimos anos. Tal trabalho mereceu o agradecimento público por parte do Exmo. Senhor Secretário de Estado Adjunto e do Orçamento, Helder Reis, no seu discurso de encerramento do Congresso da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, ao Presidente da Comissão de Normalização Contabilística, António Gonçalves Monteiro, anterior Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, e ao Comité de Normalização Contabilística Pública, coordenado por Óscar Figueiredo, Vogal do Conselho Diretivo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e seu representante na Comissão de Normalização Contabilística. O Senhor Secretário de Estado referiu-se ao SNC-AP como trazendo uma reforma estrutural à Administração Pública.

Publicação da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO)

Foi publicada em Diário da República a Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, que aprova a Lei de Enquadramento Orçamental. Esta Lei tem uma relação estreita com o novo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas que foi publicado no mesmo dia.

As entidades gestoras dos programas orçamentais dispõem do prazo de três anos para implementar os procedimentos contabilísticos e outros que se revelem necessários à apresentação, no Orçamento do Estado, das demonstrações financeiras que envolvam uma ótica de acréscimo.

A entrada em vigor das LEO e do SNC-AP visa melhor e mais informação, controlo e transparência das contas das administrações públicas nos seus diversos níveis.

Encontros sobre o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e sobre o novo Regime de Supervisão de Auditoria

Realizaram-se nos passados dias 16 e 17 de setembro, no Porto e em Lisboa, respetivamente, encontros com os membros da Ordem para abordar as novas leis publicadas que aprovam o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e o Novo regime de Supervisão de Auditoria. Os encontros contaram com a participação de 440 membros da Ordem (213 no Porto e 226 em Lisboa). Pela importância dos assuntos abordados é apresentado maior detalhe na rubrica “Em Foco”, desta revista.

Criação de endereço eletrónico novasleis@oroc.pt

Após os encontros sobre as novas leis (Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e Regime de Supervisão de Auditoria) foi criado o endereço eletrónico novasleis@oroc.pt com o objetivo de concentrar todas as dúvidas, questões, sugestões relacionadas com as disposições legais aprovadas. O Conselho Diretivo pretendeu, assim, apelar à continuação da participação dos membros da Ordem e garantir que será dada a devida atenção a todos os aspetos que forem identificados.

Encontros na Ordem

Para além dos encontros referidos, relativos ao novo Estatuto e ao novo Regime de Supervisão, realizaram-se no trimestre de julho a setembro de 2015, os encontros seguintes:

Auditoria Forense

Senhor Dr. Joaquim José Paulo, Revisor Oficial de Contas;

Direção-Geral do Tesouro e Finanças e Controle e a Revisão de Contas das Empresas Públicas

Senhor Dr. José Castel-Branco e Dr. José Gato, do Gabinete de Apoio e Coordenação do Setor Empresarial do Estado da DGTf;

A Nova Lei de Enquadramento Orçamental: Os pilares da Contabilidade e Auditoria

Senhor Dr. Luís Viana, Subdiretor-Geral da Direção-Geral do Orçamento (DGO)

De assinalar a continuada participação dos membros da Ordem que confirma o interesse de que estes encontros se revestem para a profissão.





Análise Estatística em Auditoria

Auditoria



Pedro Reis
MEMBRO ESTAGIÁRIO





1. Introdução

Com o objetivo de simplificar a leitura do presente documento, encontram-se resumidas na tabela seguinte as abreviaturas e siglas utilizadas:

Abreviatura ou sigla	Descritivo
ISA 200	ISA 200 - Objetivos Gerais do Auditor (<i>Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing</i>)
ISA 300	ISA 300 - Planejar uma auditoria de demonstrações financeiras (<i>Planning an audit of financial statements</i>)
ISA 315	ISA 315 - Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente (<i>Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment</i>)
ISA 330	ISA 330 - As respostas do auditor a riscos avaliados (<i>The auditor's responses to assessed risks</i>)
ISA 500	ISA 500 - Prova de auditoria (<i>Audit evidence</i>)
ISA 530	ISA 530 - Amostragem em auditoria (<i>Audit sampling</i>)
MUS	<i>Monetary Unit Sampling</i> (Amostragem por unidade monetária)

Uma das fases do processo de formação de opinião consiste em reunir prova de auditoria de base à opinião. Considerando que a quantidade de informação e de registros contábeis é em algumas entidades bastante significativo, o auditor deverá ajustar a sua abordagem de modo a que seja possível reunir prova de auditoria de modo tempestivo e eficiente.

Este documento visa sintetizar as opções que o auditor dispõe no que respeita ao posicionamento que deve ter no momento da concepção dos testes que terá de efetuar e a oportunidade, fazendo a ligação com o normativo internacional de auditoria. Finalmente, a exposição é complementada com exemplos práticos, inspirados na experiência adquirida ao longo da minha atividade profissional, incluindo os três anos em que decorreu o estágio.

2. Objetivos

Um dos objetivos de uma auditoria consiste em aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras. Isto é conseguido pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável¹.

Para formar a sua opinião, o auditor deve reunir a prova de auditoria considerada necessária, prova essa que é definida pela informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais baseia a sua opinião, e que deverá permitir reduzir o risco de auditoria². No decorrer do percurso de formação de opinião o auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, no sentido de obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Ao conceber testes aos controlos e testes de detalhe, o auditor deve determinar meios de selecionar itens para teste que permitam satisfazer a finalidade do procedimento de auditoria. Os meios disponíveis para o auditor selecionar itens para testes são (a) Selecionar todos os itens (exame a 100%); (b) Selecionar itens específicos; e (c) Amostragem de auditoria³. Note-se que nem todos os meios de seleção disponíveis são aplicáveis a todas as populações, na medida em que podem existir determinados itens que sejam de seleção obrigatória, ou decorrente de outras especificidades da avaliação do risco da missão.

Este trabalho centra-se na amostragem em auditoria, procurando colocar particular ênfase na análise estatística a aplicar tanto nos testes aos controlos como nos testes de detalhe. Adicionalmente, pretende-se partilhar as ferramentas de cálculo e fórmulas que são utilizadas numa análise estatística de determinada população.

3. Contextualização normativa de auditoria e estatística

3.1 Aspectos técnicos de estatística de base

Segundo B. S. Everitt e A. Skrondal⁴ a definição de estatística não é consensual, ainda que os elementos “variação”, “incerteza” e “inferência” sejam os que surjam em grande parte das definições, para as quais apresenta alguns exemplos (tradução livre):

- Estatística pode ser considerada como (i) o estudo de populações, (ii) como o estudo de variação, (iii) como o estudo de métodos para a redução de dados;
- Estatística centra-se no processo inferencial, em especial com o planeamento e análise de experiências ou pesquisas, com a natureza de erros observáveis e fontes de variabilidade que seguem padrões subjacentes, e com o resumo eficiente de conjuntos de dados;
- A tecnologia do método científico;
- A estatística é um método intelectual genérico que se aplica sempre que existam dados, variações e acaso. É um método fundamental, pois os dados, variações e acaso são omnipresentes na vida moderna. É uma disciplina independente, com suas próprias ideias centrais, em vez de, por exemplo, um ramo da matemática. A Estatística oferece modos de pensar gerais, fundamentais e independentes.

A primeira definição incorpora o conceito população, o qual consiste num conjunto finito ou infinito de unidades que apresentam uma ou mais características comuns. Ligado ao conceito de população encontra-se o conceito de amostra, o qual pode ser entendido como um subconjunto selecionado de uma população escolhida, geralmente com o objetivo de investigar as propriedades particulares da população original.

Em ligação com a auditoria, importa considerar os dois seguintes tipos de amostragem:

- Amostragem para atributos: é utilizada na realização de testes aos controlos (testes de conformidade), na medida em que permite aferir acerca da taxa de desvio de uma população;
- Amostragem para variáveis: é utilizada na realização de testes de detalhe (testes substantivos), na medida em que permite aferir acerca de uma população em termos de valores.

3.2 Aspectos técnicos de auditoria de base

A separação conceptual entre testes aos controlos e testes de detalhe é fundamental para a perceção do posicionamento que o auditor deve adotar ao considerar a amostragem.

Conforme definido na ISA 500, os testes aos controlos são concebidos para avaliar a eficácia operacional dos controlos na prevenção ou na deteção e correção de distorções materiais ao nível de asserção. A conceção de testes aos controlos para obter prova de auditoria relevante, inclui a identificação das condições (características ou atributos) que indicam a execução de um controlo e as condições de desvio que indicam um afastamento da execução adequada. A presença ou ausência dessas condições pode então ser testada pelo auditor.

Os procedimentos substantivos são concebidos para detetar distorções materiais ao nível de asserção. Compreendem testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos. Conceber procedimentos substantivos inclui a identificação de condições relevantes para a finalidade do teste que constituem uma distorção na asserção relevante.

3.2.1 ISA 530 - AMOSTRAGEM DE AUDITORIA

A “ISA 530 – Amostragem de Auditoria” deve ser usada pelo auditor quando este pretende recorrer a amostragem de auditoria aquando da execução de procedimentos de auditoria, seguindo ou não uma amostragem estatística. O seu uso decorre do objetivo do auditor de dispor de uma base razoável para obter conclusões acerca de determinada população, em função da análise de uma amostra.

Deste modo, a norma refere-se às seguintes fases do processo de amostragem: (i) conceção da amostra, (ii) seleção da amostra, (iii) execução de testes aos controlos ou testes de detalhe e, (iv) avaliação dos resultados da amostra.

A secção seguinte, para além de apresentar as fases do processo inclui aspectos teóricos e práticos da utilização de técnicas de estatística na execução do procedimento de amostragem estatística. Adicionalmente, em articulação com a secção das ferramentas de cálculo, incluem-se neste documento as principais ferramentas informáticas necessárias para a execução de amostragem estatística que podem ser utilizadas com os parâmetros específicos do teste de auditoria em causa, não sendo necessário recorrer a tabelas pré-definidas que obrigam à realização de aproximações ou estimativa de fatores estatísticos, enfraquecendo a qualidade das conclusões do auditor.

4. Fases do processo de amostragem

Conforme previsto e estabelecido pela ISA 530, e defendido por diversos autores, o processo de amostragem é suscetível de ser dividido nas seguintes cinco fases de trabalho:

- Planeamento e caracterização do teste de auditoria
- Determinar a dimensão da amostra.
- Selecionar ou identificar a amostra.
- Aplicar procedimentos de auditoria decididos previamente aos itens selecionados.
- Avaliar os resultados da amostra.



Cada fase de trabalho abrange um conjunto de subfases e considerações que detalharei nas páginas seguintes. Ainda assim, a visibilidade completa do processo foi sintetizada numa única tabela que integra este documento como **Anexo 1: Fases do Processo de Amostragem**.

4.1 Planeamento e conceção da amostra

A amostragem de auditoria possibilita que o auditor obtenha prova de auditoria acerca do valor ou de características dos itens selecionados, possibilitando concluir relativamente à população de onde a amostra é extraída, com o nível de confiança que for previamente estabelecido. A amostragem de auditoria pode ser aplicada usando uma abordagem não estatística ou estatística.

Para a determinação do tamanho apropriado da amostra, o auditor deve considerar os procedimentos que são detalhados nesta secção, os quais deverão ser vertidos nos seus papéis de trabalho, de modo a documentar todas as fases do processo de amostragem.

4.1.1 OBJETIVOS DA REVISÃO/AUDITORIA

Os objetivos de revisão/auditoria podem ser subdivididos do seguinte modo:

- 1) Definir os objetivos específicos da revisão/auditoria: o auditor deve clarificar o objetivo do testes a efetuar, podendo explicitar quais as asserções que pretende validar;
- 2) Definir os procedimentos de revisão/auditoria: o auditor deverá definir o trabalho a desenvolver para atingir o objetivo, caracterizando os procedimentos de auditoria a efetuar, ou seja, identificar se se trata de teste aos controlos ou testes de detalhe, o desenho do teste de auditoria a efetuar e a fase do trabalho em que se propõe a desenvolver esse procedimento.
- 3) Considerar se é apropriada a revisão/auditoria por amostragem: Note-se que as técnicas de amostragem, nomeadamente as técnicas de amostragem estatística, podem não ser aplicáveis a todas as populações. Deste modo, tratando-se de pequenas populações o auditor deverá considerar a possibilidade da adoção de técnicas de amostragem não estatísticas;
- 4) Definir a natureza da prova e definir a condição de erro: Nesta fase de planeamento, com base no desenho do teste de auditoria definido anteriormente, o auditor deverá determinar quais os suportes documentais sobre os quais desenvolverá procedimentos de auditoria e definir em que consiste um "erro". A título de exemplo, aquando da execução de teste de detalhes sobre a existência de contas a receber decorrente do processo de circularização de saldos, a identificação de (i) pagamentos feitos por um cliente antes da data da confirmação mas que só foram recebidos pela entidade após essa data (itens de reconciliação "aceitáveis") ou (ii) um erro de lançamento entre contas de clientes, que não afete o saldo total de contas a receber, não são suscetíveis de serem considerados como "erro". Deste modo, pode não ser apropriado considerar os dois aspetos como distorções na fase de avaliação dos resultados da amostragem do teste sobre a existência de contas a receber. Não obstante, não invalida que essa descoberta seja considerada para outras fases do trabalho de auditoria.



4.1.2 POPULAÇÃO

Ao considerar a população em análise, o auditor deverá desenvolver as seguintes tarefas:

- 1) Definir a população: a população deverá ser objetivamente definida, tanto quanto à sua classificação como ao horizonte temporal em análise. O período em análise depende do objetivo do auditor, correspondendo normalmente ao período abrangido pelas demonstrações financeiras em análise. Tomando o exemplo dos testes de conformidade, o auditor efetua esta análise antes de se encontrar concluído o período sobre o qual irá redigir a sua opinião. Deste modo, o auditor deve determinar a prova de auditoria adicional a obter para o período remanescente, conforme definido pela ISA 330.

Na fase da definição da população, tratando-se de testes aos controlos, a ISA 530 propõe que seja efetuada uma avaliação da taxa esperada de desvio, em função do conhecimento dos controlos ou com base num breve teste preliminar (caso não tenha qualquer conhecimento prévio, por exemplo). Nesta fase, se a taxa esperada de desvio for inaceitavelmente alta, o auditor geralmente decidirá não executar testes aos controlos, uma vez que espera à partida que o controlo não seja eficiente. De modo similar, para testes de detalhe, o auditor faz uma avaliação da distorção esperada na população, devendo ponderar a execução de procedimentos de auditoria a toda a população caso espere que essa distorção seja elevada.

- 2) Definir a unidade de amostragem: a unidade de amostragem corresponde ao item da população identificado como a base para a realização do teste;

- 3) Considerar se é apropriada a estratificação da população: a análise prévia da população deve incluir a identificação de subpopulações com características similares, geralmente associadas ao valor monetário. O processo de divisão da população em subpopulações é denominado de estratificação, o qual é suscetível de incrementar a eficiência e segurança da auditoria pela redução da variabilidade dos itens dentro de cada estrato, permitindo assim a redução da dimensão da amostra;

Importa antecipar desde já que a estratificação da população implica que as conclusões sejam também estratificadas, pelo que, os resultados dos procedimentos de auditoria aplicados a uma amostra de itens dentro de um estrato são projetados para esse estrato.

4.2 Determinar o tamanho apropriado da amostra

4.2.1 DIMENSÃO DA AMOSTRA

De modo a determinar a dimensão da amostra, o auditor deverá considerar o seguinte:

- 1) Definir o risco de amostragem: conforme definido pela ISA 530, corresponde ao risco de que a conclusão do auditor baseada numa amostra possa ser diferente da conclusão se a toda população fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria. O risco de amostragem pode conduzir a dois tipos de conclusões erróneas:

Risco de amostragem		
Detalhe	Teste aos controlos	Teste de pormenor
"OK quando KO"	Auditor conclui que os controlos são mais eficazes do que realmente são.	Auditor conclui que não existe uma distorção material quando de facto existe.
	Afeta a eficácia da auditoria e será mais provável que conduza a uma opinião de auditoria não apropriada	
"KO quando OK"	Auditor conclui que os controlos são menos eficazes do que realmente são.	Auditor conclui que existe uma distorção material quando de facto não existe.
	Possibilidade de afetar a eficiência da auditoria, dado que geralmente conduz a trabalho adicional.	

Associado ao conceito de risco de amostragem está o conceito de nível de confiança. Ou seja, a definição de um risco de amostragem de 5% significa que o nível de confiança que o auditor irá obter é de 95%. Trata-se de um valor que deve ser definido pelo auditor aquando do apuramento da definição da amostra e que deve ser ponderado em função dos objetivos que o auditor estabelece para o teste em causa. O risco de amostragem definido pelo auditor irá ter uma relação negativa com a dimensão da amostra, na medida em que quanto menor for o risco de amostragem, maior será a dimensão da amostra sobre a qual o auditor deverá desenvolver os testes de auditoria.

- 2) Definir o erro tolerável - taxa máxima de desvio aceitável: esta taxa deve ser definida à priori de modo a determinar a dimensão da amostra, em função da natureza do teste a efetuar:

Erro/desvio tolerável	
Teste aos controlos	Testes de detalhe
Corresponde à taxa de desvio a partir da qual o auditor conclui que o controlo não é eficaz. Por outro ponto de vista, é a taxa que o auditor entende ser o limite até à qual o controlo pode não ter sido exercido, não colocando, no entanto, em causa o seu bom funcionamento.	O erro tolerável é apurado com base na materialidade, representando o valor máximo de distorções que o auditor aceita na população sem considerar que este coloca em causa a população.

- 3) Definir o erro esperado (taxa de desvio esperada da população): a taxa de desvio esperada corresponde à antecipação de desvio que o auditor estima para determinada população.

Assim pode consistir na estimativa (i) das vezes que o controlo possa não ter sido exercido, no caso dos testes de controlo, (ii) no enviesamento que a população apresentar, no caso dos testes de detalhe. 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.

O auditor faz uma avaliação da distorção esperada na população, que decorre das distorções encontradas em auditorias de anos anteriores e/ou no conhecimento que o auditor tem da população. Assim, corresponde às distorções que o auditor espera encontrar com base nos procedimentos substantivos e no seu julgamento.

- 4) Calcular a dimensão inicial da amostra: O cálculo da dimensão inicial da amostra deve ser ponderado em função do tipo de teste e do tipo de amostragem adotada pelo auditor, correspondendo às seguintes quatro dimensões:

Detalhe		Tipo de técnica de amostragem	
		Não estatística	Estatística
Tipo de teste	Teste aos controlos	A)	B)
	Teste de detalhes	C)	D)

- A) Teste aos controlos utilizando técnicas de amostragem não estatística

O cálculo da dimensão da amostra, aquando da adoção de técnicas de amostragem não estatística nos testes aos controlos é essencialmente suportada no juízo profissional do auditor. Ainda que se trate de uma técnica disponível, este documento pretende destacar a análise estatística, pelo que a mesma não será desenvolvida.

- B) Teste aos controlos utilizando técnicas de amostragem estatística

O manual "Audit Guide - Audit Sampling" do American Institute of Certified Public Accountants, Inc., (AICPA) adota a distribuição binomial como base para o auditor apurar a dimensão da amostra, a qual foi também considerada neste documento.

Com base na ferramenta partilhada nas notas técnicas relativas à referida obra, é possível adicionar ao Excel o meio de cálculo da dimensão da amostra com base nas três variáveis chave apresentadas anteriormente (i) Risco de Amostragem (Ra), (ii) Taxa de desvio tolerável (pT) e (iii) Taxa de desvio esperada (pE), no pressuposto de se tratar de uma grande população, podendo essa informação ser consultada na secção 6.1 **Ferramenta de cálculo da dimensão da amostra para testes de conformidade.**

Para efeitos de apresentação, sintetiza-se na tabela seguinte a dimensão da amostra de acordo com distribuição binomial com nível de confiança de 95% para diferentes combinações de taxas de desvio tolerável e taxas de desvio esperada:

Dimensão da amostra de acordo com distribuição binomial com nível de confiança de 95%											
Risco de amostragem de 5%	Taxa de desvio tolerável (pT)										
	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	20%	
Taxa de desvio esperada (pE)	0.00%	149	99	74	59	49	42	36	32	29	14
	0.25%	236	157	117	93	78	66	58	51	46	22
	0.50%	313	157	117	93	78	66	58	51	46	22
	0.75%	386	208	117	93	78	66	58	51	46	22
	1.00%	590	257	156	93	78	66	58	51	46	22
	1.50%	2 258	392	192	124	103	66	58	51	46	22
	2.00%	N/d	846	294	181	127	88	77	68	46	22
	2.50%	N/d	3 240	513	234	150	109	77	68	61	22
	3.00%	N/d	N/d	1 098	361	195	129	95	84	61	22
	3.50%	N/d	N/d	4 257	624	280	167	112	84	76	22
	4.00%	N/d	N/d	N/d	1 348	421	221	146	100	89	22
	4.50%	N/d	N/d	N/d	5 244	711	309	193	129	103	22
	5.00%	N/d	N/d	N/d	N/d	1 580	478	240	158	116	30
	5.50%	N/d	N/d	N/d	N/d	6 218	818	344	199	142	30
	6.00%	N/d	N/d	N/d	N/d	N/d	1 832	532	266	179	30

Legenda: N/a - Por motivos de velocidade do cálculo, optou-se por não apurar amostras superiores a 9999.
Considera-se que a análise de uma amostra superior a 250 elementos pode não ser economicamente viável

Assim, para um nível de confiança de 95%, tomando o exemplo de ser esperada uma taxa de desvio de 2% e do desvio máximo tolerável ser de 8%, o auditor deverá documentar os testes efetuados sobre uma amostra de 77 elementos da população.

Note-se que existem dimensões das amostras iguais para determinada taxa de desvio tolerável e variando a taxa de desvio esperada. Tomando o exemplo da coluna de desvio tolerável igual a 10%, é obtida a amostra mínima de 46 itens quando são esperados erros. A existência de um erro em 46, determina uma percentagem de 2.17%, o que significa que para níveis de desvios esperados inferiores a essa percentagem a amostra mantém-se em 46 itens.

- C) Teste de detalhes utilizando técnicas de amostragem não estatística

O cálculo da dimensão da amostra, aquando da adoção de técnicas de amostragem não estatística nos testes de detalhe é essencialmente suportada no juízo profissional do auditor. Deste modo, em função da população em análise o auditor identifica os elementos que pretende analisar em função dos objetivos pretendidos. A título de exemplo, aquando da análise documental de rubricas de gastos com Fornecimentos e Serviços externos, o auditor pode optar por conjugar (i) uma análise de itens específicos para os elementos com maior representatividade nos gastos, com (ii) aplicação de técnicas de amostragem não estatística para a restante população. Este artigo pretende destacar a análise estatística.

- D) Testes de detalhes utilizando técnicas de amostragem estatística

A técnica de amostragem estatística geralmente usada para a realização de testes de detalhes é o *Monetary Unit Sampling*⁵ (MUS). Conforme proposto no manual da AICPA, esta amostra pode ser obtida com base na distribuição Gama inversa, encontrando-se o detalhe do cálculo na secção **6.2 Ferramenta de cálculo da dimensão da amostra para testes de detalhe**, a qual é expressa em função dos indicadores (i) Risco de amostragem (Ra) - Risco de aceitação incorreta, (ii) Taxa de desvio tolerável (pT) e (iii) Taxa de desvio esperada (pE), aferindo-se destes últimos dois o rácio de erro esperado sobre o erro tolerável (pE/pT). A título de exemplo apresenta-se a dimensão da amostra de acordo com distribuição gama inversa com nível de confiança de 95%, para algumas combinações dos indicadores referidos:

Dimensão da amostra de acordo com distribuição gama inversa com nível de confiança de 95%											
Risco de aceitação incorreta	Rácio pE/pT (1)	Taxa de desvio tolerável em % da população									
		1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%
5%	0%	300	150	100	75	60	50	43	38	34	30
5%	5%	331	166	111	83	67	56	48	42	37	34
5%	10%	368	184	123	92	74	62	53	46	41	37
5%	15%	411	206	137	103	83	69	59	52	46	42
5%	20%	463	232	155	116	93	78	67	58	52	47
5%	25%	524	262	175	131	105	88	75	66	59	53
5%	30%	600	300	200	150	120	100	86	75	67	60
5%	35%	692	346	231	173	139	116	99	87	77	70
5%	40%	809	405	270	203	162	135	116	102	90	81
5%	45%	959	480	320	240	192	160	137	120	107	96
5%	50%	1154	577	385	289	231	193	165	145	129	116

(1) O rácio pE/pT corresponde à divisão entre a taxa de desvio esperada e a taxa de desvio tolerável.

4.3 Selecionar ou identificar a amostra

Uma vez quantificada a dimensão da amostra, o auditor deve adotar uma técnica de seleção de amostra. Ao selecionar ou identificar a amostra, para além de assegurar a sua representatividade, o auditor decide o método de seleção de amostra a adotar entre "Não estatístico" e "Estatístico". Note-se que à partida um método não deve ser preferencial a outro de *per si*, pelo que a adoção do método deverá ser ponderada em função das características da população que se encontra em análise. As fases de trabalho a assegurar na seleção e identificação da amostra são:

- Assegurar a representatividade da amostra;
- Escolha do método de seleção da amostra:

1) Métodos não estatísticos (ou métodos não probabilísticos): a adoção desta metodologia implica que o tamanho da amostra, a seleção da amostra e a avaliação dos resultados sejam baseados no juízo profissional e critérios do auditor que realiza o teste. Apresentam-se as principais técnicas de seleção de amostragem não estatística:

- Seleção dirigida (*Directed Sample Selection*): o auditor seleciona os itens para a amostra que pretende analisar, garantindo que todas as unidades de amostragem na população possam ser selecionadas. O auditor pode selecionar itens em função das suas características, ou seja, ao selecionar um ou mais itens com diferentes características da população, o auditor pode ser capaz de projetar uma amostra representativa. Por exemplo, o auditor pode selecionar uma amostra de exfluxos que inclua alguns de cada mês, cada conta bancária ou localização, ou cada tipo de pagamento.

- Seleção por bloco (*Block selection*): o auditor seleciona partes sequenciais da população, que se pretende que sejam representativas.

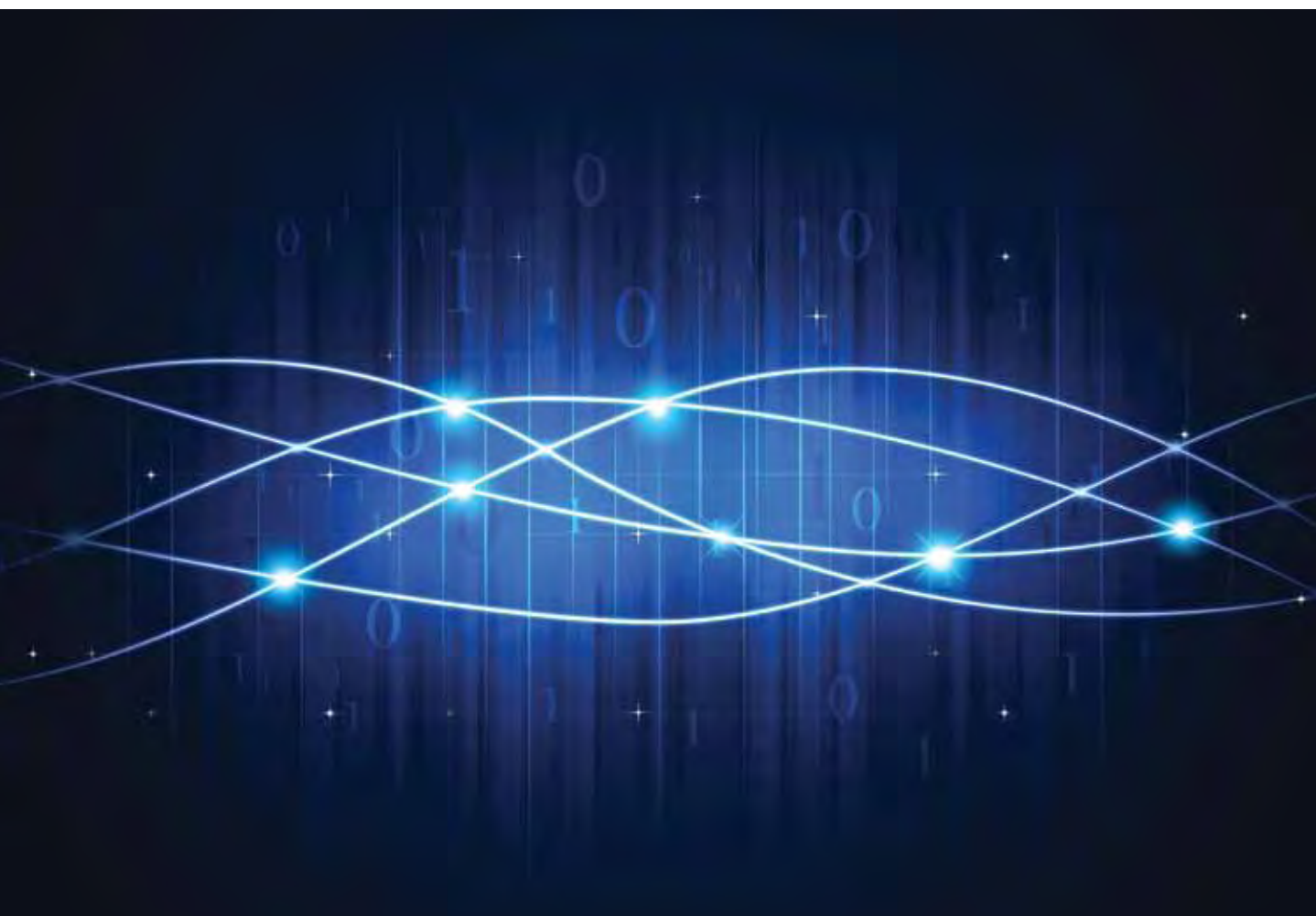
- Seleção ao acaso (*Haphazard sampling*): o auditor seleciona a amostra sem seguir uma técnica estruturada. Embora não seja usada qualquer técnica estruturada, o auditor deverá, apesar disso, evitar qualquer erro sistemático ou previsibilidade conscientes

2) Métodos estatísticos (ou métodos probabilísticos)

- Seleção aleatória (*Random sampling*): trata-se de um dos métodos mais simples de efetuar a seleção, que decorre da geração de números aleatórios. Por exemplo, caso a população apresente 10.000 elementos, o auditor pode usar a fórmula do Microsoft Excel “=Aleatórioentre(1;10000)” no número de células que corresponda à dimensão da amostra.

A título prático, salienta-se o facto de que as fórmulas de Excel “Aleatório” e “Aleatórioentre” refazem o cálculo sempre que (i) qualquer célula seja processada, (ii) o livro seja aberto (se aquando do seu anterior fecho tenha permanecido selecionada a opção de cálculo automática), (iii) sempre que o ficheiro for gravado após introdução de alterações (mesmo que em modo de cálculo manual), e (iv) sempre que o documento seja aberto em que exista previamente outro livro aberto com a opção de cálculo automático ativa.

Considerando a necessidade crescente de documentar os papéis de trabalho, é fundamental que na seleção de uma amostra com base no método de seleção aleatória o auditor possa demonstrar que os itens que analisou corresponderam aqueles que resultaram de um processo de seleção aleatória. Deste modo, o procedimento deverá consistir no seguinte (i) listar a população em análise, (ii) atribuir-lhe um número sequencial, (iii) construir tabela de seleção da amostra com o



número de linhas que se pretenda seleccionar para a amostra (dimensão da amostra), (iv) introduzir em coluna a fórmula “=Aleatórioentre(1;#população)”, (v) alterar o modo de cálculo de “Automático” para “Manual” e, (vi) fechar o livro gravando as alterações. Assim, sempre que o livro for aberto é possível demonstrar qual foi a amostra que decorreu de uma seleção aleatória, uma vez que fica visível a fórmula de cálculo “Aleatório” e o seu resultado.

A título ilustrativo, apresenta-se o menu de fórmulas onde é alterado o modo de cálculo de “Automático” para “Manual”:



A secção 8.1 integra um exemplo de folha de trabalho onde é retratado o procedimento de seleção de amostra com base no método estatístico da seleção aleatória.

o Seleção sistemática (Systematic sampling): consiste na seleção de itens de “i” em “i” elementos da população, em que “i” é igual ao intervalo da amostra, o qual é obtido da divisão do número de elementos da população pela dimensão da amostra.

o Seleção pela probabilidade proporcional ao tamanho (Probability Proportional to Size ou Monetary Unit Sampling): trata-se de um método baseado no anterior, consistindo numa à seleção sistemática, que toma por base o valor monetário em vez do número do elemento. Este facto determina que o intervalo de amostragem seja definido em valor monetário (Euro, por exemplo), tendo como consequência que todos os itens da população de valor superior ao intervalo de amostragem sejam seleccionados e que, como o nome indica, os itens de maior valor tenham maior probabilidade de ser seleccionados.

o Seleção estratificada (Stratified sample selection): ao analisar a população o auditor deve considerar a necessidade de estratificar a sua população, destacando as suas características distintivas, com o objetivo de reduzir a variabilidade dos itens dentro de cada estrato, permitindo assim reduzir a dimensão da amostra sem aumentar o risco de auditoria.

O intervalo de amostragem referido anteriormente corresponde à divisão entre a população (número de itens ou valor, consoante se tratem de testes de conformidade ou testes de detalhe, respetivamente) e a dimensão da amostra.

A comparação entre a amostragem estatística e a amostragem não estatística, inclui as seguintes dimensões principais, sendo particularmente relevante ilustrar os benefícios e o suporte à prova de auditoria obtida:

Detalhe	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 seleccionada aleatoriamente, para dar a cada elemento da população uma probabilidade conhecida de ser seleccionado.
	O auditor poderá também optar por utilizar uma amostragem por blocos.	
Avaliação	A avaliação é baseada no julgamento do auditor e as projeções são baseadas nos resultados da amostra.	A avaliação é baseada na inferência estatística que é usada para suportar o julgamento do auditor.
Custo e desvantagem	Os custos são reduzidos, uma vez que o julgamento do auditor é usado para determinar a dimensão da amostra e a avaliação dos seus resultados.	Os gastos de formação são superiores, uma vez que são necessários conhecimentos de métodos de amostragem estatística e/ou software específico de amostragem.
	Não proporciona um modo objetivo de controlar e mensurar o risco de amostragem.	Requer que o auditor defina à priori o risco aceitável de modo quantitativo.
Benefício	O auditor pode basear-se em expectativas em relação a eventuais distorções na rubrica em análise.	Permite ao auditor: - Determinar uma amostra eficiente; - Apurar se a dimensão da amostra é apropriada; - Avaliar os resultados, permitindo a mensuração objetiva do risco de amostragem; - Ganhar em eficiência pela utilização de software e avaliação estatística; - Defender-se de interferências na amostra, já que esta é baseada em teoria estatística.
	Requer menos tempo a planejar, seleccionar e avaliar os resultados da amostra.	

Adaptado de de Johnstone, K. M., Gramling, A. A., Rittenberg, L. E., 2014, A Risk-based approach to conducting a quality audit, 9th edition, South-Western

4.3.1 MONETARY UNIT SAMPLING

Pela sua especificidade, importa destacar o modelo de seleção de amostra *Monetary unit sampling* (MUS). Neste método de seleção, após ser calculada a dimensão da amostra, e consequentemente o intervalo de amostragem, são listados todos os itens da população de modo sequencial apresentando também o valor acumulado a cada item. Nos testes de detalhe, o MUS selecciona um item sempre que o saldo acumulado passe um múltiplo do intervalo de amostragem. A título de exemplo apresenta-se a seguinte tabela ilustrativa do modo de seleção do MUS:

Exemplo de seleção da amostra através do MUS para intervalo de amostragem de 50.000					
#	Descritivo	Saldo do cliente	Saldo acumulado	Múltiplo de IA inferior	Seleção MUS
1	Cliente 1	21 196	21 196	-	-
2	Cliente 2	9 652	30 848	-	-
3	Cliente 3	36 270	67 118	50 000	1
4	Cliente 4	53 327	120 445	100 000	1
5	Cliente 5	1 410	121 855	100 000	-
6	Cliente 6	26 703	148 558	100 000	-
7	Cliente 7	33 710	182 268	150 000	1
8	Cliente 8	20 587	202 855	200 000	1
9	Cliente 9	22 942	225 797	200 000	-
10	Cliente 10	9 864	235 661	200 000	-
11	Cliente 11	7 739	243 400	200 000	-
12	Cliente 12	2 562	245 962	200 000	-
13	Cliente 13	59 498	305 460	300 000	2
14	Cliente 14	5 870	311 330	300 000	-
15	Cliente 15	12 119	323 449	300 000	-
n	Cliente N	...	...	...	...

Deste modo, conforme fica demonstrado, todos os elementos da população cujo saldo seja superior ao intervalo de amostragem são selecionados pelo MUS, classificando-se de “itens de estrato superior”. Note-se que apesar do “Cliente 13” apresentar dois pontos de seleção, apenas será analisado uma vez.

Assim, podem-se sintetizar as seguintes vantagens e desvantagens da utilização do MUS:

Monetary unit sampling: Vantagens e desvantagens da sua utilização	
Vantagens	Desvantagens
Comparativamente a outras ferramentas estatísticas, a MUS é de mais fácil utilização.	Os saldos nulos ou contranatura requerem considerações especiais.
Requer a estratificação da população.	O MUS não está desenhado para testar subvalorizações das populações.
Caso o auditor estime zero distorções, e não encontre qualquer distorção, o MUS resulta numa dimensão de amostra eficiente.	Caso o auditor identifique subvalorizações numa amostra MUS, a sua avaliação requer considerações especiais.

Finalmente, apresentam-se alguns exemplos típicos de situações em que o MUS pode ser usado e outras situações em que pode não ser apropriada a utilização do MUS:

Monetary unit sampling - Testes típicos de utilização e de não utilização	
Testes de utilização sugerida	Testes de utilização não sugerida
Confirmação das dívidas a receber (quando os saldos credores não são significativos).	Confirmação das dívidas a receber, quando existam saldos credores significativos.
Confirmação de financiamentos obtidos, para a asserção de existência.	
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.	Contagens e teste à valorização de inventários, quando o auditor antecipa um elevado número de distorções que se traduzam em sobreavaliações e subavaliações.
Teste às aquisições de ativos fixos tangíveis para validação da asserção da existência.	

(1) - Tradução livre de Johnstone, K. M., Gramling, A. A., Rittenberg, L. E., 2014, A Risk-based approach to conducting a quality audit, 9th edition, South-Western

4.4 Aplicar procedimentos de auditoria apropriados aos itens selecionados

A aplicação de procedimentos de auditoria apropriados consiste na execução de procedimentos de revisão/auditoria, que o auditor/revisor deve efetuar em função do tipo de testes a efetuar e da natureza das evidências em causa. Neste aspeto, importa salientar a diferença entre os dois tipos de testes que podem ser efetuados:

- Testes de controlo / conformidade: Nos testes de controlo pretende-se validar se determinado procedimento de controlo se encontra implementado e/ou permite atingir com sucesso o seu objetivo. Neste tipo de teste, o auditor busca uma resposta binária que permite validar ou refutar o procedimento.
- Testes de detalhe: neste tipo de testes o auditor pretende aferir acerca da existência de desvios quantificáveis no valor de determinada população, estimando o valor de subavaliação ou sobreavaliação da mesma.

4.5 Avaliar os resultados da amostra

Ao avaliar os resultados da fase anterior, importa considerar as 4 fases que se detalham nesta secção, que com a exceção da última

(1) - Tradução livre de Johnstone, K. M., Gramling, A. A., Rittenberg, L. E., 2014, A Risk-based approach to conducting a quality audit, 9th edition, South-Western



fase, a fase da conclusão, são comuns aos testes de conformidade e aos testes de detalhe.

4.5.1 ANÁLISE DOS ERROS NA AMOSTRA

Caso os procedimentos de auditoria tenham identificado erros na amostra, deve o auditor assegurar a execução das seguintes tarefas:

- 1) Verificação da condição de erro: a verificação da condição de erro difere conforme se trate de teste aos controlos ou testes de detalhes:

Verificação da condição de erro	
Teste aos controlos	Testes de detalhe
A condição de erro pode existir quando determinado procedimento de controlo (i) não se encontra exaustivamente implementado; (ii) o modo como o controlo se encontra desenhado não é suficiente para garantir os objetivos de controlo interno.	A distorção afeta a exatidão das demonstrações financeiras, subavaliando-as ou sobreavaliando-as.

- 2) Eventual execução de procedimentos alternativos;
- 3) Consideração dos aspetos qualitativos: na medida em que os desvios originados por fraudes devem obedecer a um tratamento mais específico do que desvios originados por descuidos ou pelo facto dos funcionários não compreenderem as suas funções;
- 4) Eventual identificação de características comuns e de subpopulações.

4.5.2 PROJEÇÃO DOS RESULTADOS

De modo a tornar possível a conclusão estatística sobre o teste executado, o auditor deve considerar a adoção de procedimentos estatísticos de projeção dos resultados da amostra. Nesse sentido, devem ser consideradas as duas seguintes tarefas:

- 1) Existência de subpopulações: da análise das exceções, pode ser possível identificar padrões nos erros detetados, o que permite isolar a parte da população que está exposta a determinado padrão de exceção. Caso o auditor consiga demonstrar essa evidência, a conclusão deverá ser ponderada por esse fator, limitando a projeção dos resultados.
- 2) Extrapolação dos resultados para a população: com base nos resultados da amostra o auditor deve executar procedimentos de extrapolação dos resultados para toda a população, os quais variam em função da natureza do teste (conformidade ou detalhe).

A) Extrapolação para testes de conformidade

A extrapolação da percentagem de exceções para toda a população consiste em identificar a taxa de desvio máxima projetada na população, numa perspetiva estatística, que deve ser aplicada em função dos parâmetros (i) Risco de amostragem (Ra), (ii) Dimensão

da amostra (n) e (iii) Número de erros identificados (k). A secção **6.3 Ferramenta de extrapolação de desvios para testes de conformidade**, apresenta as fórmulas de cálculo que devem ser consideradas para a obtenção destes valores. A título de exemplo apresentam-se algumas combinações de indicadores e a respetiva extrapolação para um nível de confiança de 95%:

Extrapolação de erros identificados na amostra para a população, de acordo com distribuição binomial com nível de confiança de 95%											
Risco de amostragem de 5%		Número de erros identificados									
		0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Dimensão da amostra	10	25.9%	39.4%	50.7%	60.7%	69.6%	77.8%	85.0%	91.3%	96.3%	99.5%
	20	13.9%	21.6%	28.3%	34.4%	40.1%	45.6%	50.8%	55.8%	60.6%	65.3%
	30	9.5%	14.9%	19.5%	23.9%	28.0%	31.9%	35.7%	39.4%	43.0%	46.5%
	40	7.2%	11.3%	14.9%	18.3%	21.4%	24.5%	27.5%	30.4%	33.2%	36.0%
	50	5.8%	9.1%	12.1%	14.8%	17.4%	19.9%	22.3%	24.7%	27.0%	29.3%
	75	3.9%	6.2%	8.2%	10.0%	11.8%	13.5%	15.2%	16.8%	18.4%	20.0%
	100	3.0%	4.7%	6.2%	7.6%	8.9%	10.2%	11.5%	12.7%	14.0%	15.2%
	125	2.4%	3.7%	5.0%	6.1%	7.2%	8.2%	9.3%	10.3%	11.3%	12.2%
	150	2.0%	3.1%	4.1%	5.1%	6.0%	6.9%	7.7%	8.6%	9.4%	10.2%
	175	1.7%	2.7%	3.6%	4.4%	5.2%	5.9%	6.7%	7.4%	8.1%	8.8%
	200	1.5%	2.3%	3.1%	3.8%	4.5%	5.2%	5.8%	6.5%	7.1%	7.7%
	250	1.2%	1.9%	2.5%	3.1%	3.6%	4.2%	4.7%	5.2%	5.7%	6.2%
	300	1.0%	1.6%	2.1%	2.6%	3.0%	3.5%	3.9%	4.3%	4.8%	5.2%
	350	1.0%	1.3%	1.8%	2.2%	2.6%	3.0%	3.4%	3.7%	4.1%	4.4%
	400	1.0%	1.2%	1.6%	1.9%	2.3%	2.6%	2.9%	3.3%	3.6%	3.9%

Tomando o exemplo do auditor identificar três erros numa amostra de 75 itens, conclui-se que a taxa de desvio máxima projetada na população ascende a 10%, para um nível de confiança de 95%. Assim, caso esta percentagem seja superior à percentagem de erro tolerável, conclui-se que os testes aos controlos não evidenciam a existência de controlos eficientes. Neste sentido, o auditor necessita de modificar a extensão, oportunidade e natureza dos procedimentos substantivos.

B) Extrapolação para testes de detalhe

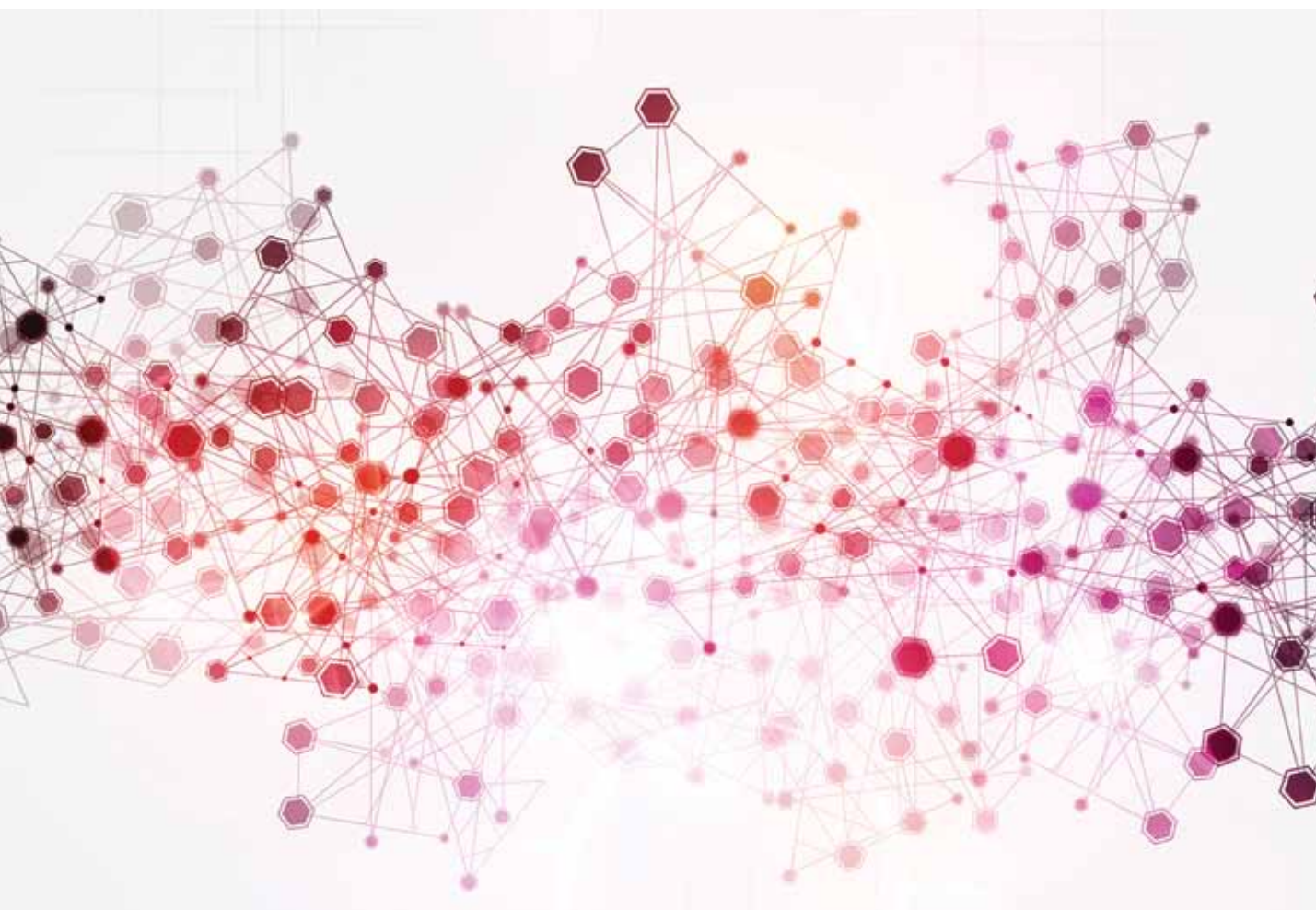
A extrapolação para os testes de detalhe é mais complexa, pelo facto de não decorrer da simples leitura de uma percentagem numa tabela. A estimativa de erro na população, para determinado risco de amostragem, corresponde à soma das seguintes três parcelas:

- Desvios identificados no estrato superior: note-se que a seleção da amostra com base no MUS, após apurar o intervalo de amostragem, seleciona todos os itens da população com valor superior ao intervalo de amostragem. Estes itens formam o estrato superior da amostra;
- Coefficiente de "Precisão básica": decorre do produto do produto entre o intervalo de amostragem e um fator de confiança, cujo apuramento é apresentado nesta secção do documento. O coeficiente de precisão básica corresponde ao valor de incerteza que decorre dos testes serem executados sobre apenas uma parte da população, encontrando-se associado ao risco de amostragem. Ou seja, é o valor máximo de erro que se pode esperar que exista na população, mesmo que não sejam identificados quaisquer erros, considerando determinado nível de confiança.
- Projeção para o estrato inferior: Após ordenar os ajustamentos por ordem decrescente de percentagem de ajustamento face ao valor contabilístico, a projeção do erro para o estrato inferior corresponde à soma do produto entre (i) o incremento do fator de confiança, (ii) a percentagem de ajustamento e, (iii) o intervalo da amostra.

Os fatores de confiança e de expansão para avaliação da amostra referidos no detalhe anterior, podem ser apurados de acordo com a distribuição de Gama inversa, em função dos parâmetros "Risco de aceitação incorreta" (que por sua vez corresponde a "100%" subtraído do nível de confiança pretendido para o teste) e "Número de erros". A secção **6.4 Ferramenta de extrapolação de desvios para testes de detalhe** apresenta as fórmulas de cálculo que devem ser consideradas para a obtenção destes valores.

A título ilustrativo, imagine-se a seguinte situação de análise simples para um risco de aceitação incorreta de 10%:

- Numa análise de antiguidade de saldos de clientes o auditor determina um risco de aceitação incorreta de 10%, uma taxa de desvio tolerável de 7% e um rácio de pE/pT (taxa de desvio esperado sobre a taxa de desvio tolerável) de 10%. Destas determinações o auditor determina uma dimensão de amostra de 40 itens.
- Neste exemplo, a população ascende a 2 000 000 Euros, o que determina um intervalo de amostragem de 50 000 Euros, considerando a amostra de 40 itens.
- Da análise de auditoria o auditor identifica as seguintes distorções:



Síntese de resultados dos testes de auditoria (ilustração)					
Componente do ajustamento		Valor contabilístico	Valor Auditado	Distorção (€)	Distorção (%)
1	Cliente A (Estrato superior)	80 000	77 600	2 400	
2	Cliente B (Estrato superior)	70 000	66 500	3 500	
3	Cliente C (Estrato normal)	40 000	39 600	400	1%
4	Cliente D (Estrato normal)	25 000	24 250	750	3%
5	Cliente E (Estrato normal)	15 000	14 700	300	2%

- Deste modo, o auditor identificou distorções de 5 900 Euros para todos os clientes do estrato superior (todos os que apresentam saldo superior ao intervalo de amostragem de 50 000 Euros);
- Com o objetivo de extrapolar o resultado, e de acordo com o procedimento descrito anteriormente, o auditor sintetiza esse cálculo na seguinte tabela:

Ilustração de extrapolação de erros identificados para risco de aceitação incorreta de 10%					
Componente do ajustamento		Fator	Porcentagem	Intervalo da amostra	Valor extrapolado
1	Desvios identificados no estrato superior				5 900
2	Coefficiente de "Precisão Básica" (1)	2,303		50 000	115 150
3	Projeção no estrato inferior (2)				
	Cliente D	1,587	3%	50 000	2 381
	Cliente E	1,433	2%	50 000	1 433
	Cliente C	1,358	1%	50 000	679
Valor de erro máximo para risco de aceitação incorreta de 10%:					125 543

(1) - Tradução livre de Johnstone, K. M., Gramling, A. A., Rittenberg, L. E., 2014, A Risk-based approach to conducting a quality audit, 9th edition, South-Western

(2) - Ordenado por % de distorção

Considerando que o desvio tolerável de 7% correspondia a 140 000 Euros da população de 2 000 000 Euros, e que o valor extrapolado ascende a 125 543 Euros, o auditor conclui que "com um grau de confiança de 90% a população não está sobreavaliada em mais de 125 543 Euros. Uma vez que o valor máximo da distorção é inferior à

distorção tolerável logo para um risco de 10%, a população não contém sobrevalorizações materialmente relevantes."

Note-se que do breve exemplo apresentado anteriormente, a conclusão poderia ser diferente se o valor da extrapolação fosse superior ao erro tolerável. Neste caso, o auditor deveria adotar um ou vários dos procedimentos descritos na fase das conclusões.

Finalmente, importa considerar algumas situações que podem resultar da aplicação do MUS na execução de testes de detalhes:

- Ausência de identificação de erros: caso não sejam identificadas situações de erro, decorrentes da execução dos procedimentos de auditoria sobre a amostra selecionada, as parcelas de "desvios identificados no estrato superior" e "projeção no estrato inferior" serão iguais a zero. Deste modo, a extrapolação dos resultados irá ser igual ao "Coeficiente de precisão básica", pelo que o auditor conclui o que valor da população não se encontra sobreavaliado por valor superior ao que decorre do "Coeficiente de precisão básica", para determinado nível de confiança.
- Identificação de subavaliações: na ilustração apresentada não foram identificados episódios de subavaliação. A análise apresentada está desenhada para testar potenciais sobreavaliações da população em teste. No entanto, considerando a possibilidade do auditor identificar subavaliações, podem ser adotados dois posicionamentos:
 - Considerando que este modelo está vocacionado para a o teste a sobreavaliações, os valores de natureza contrária podem ser desconsiderados para efeitos de extrapolação dos resultados da amostra.
 - Alternativamente, o auditor poderá executar uma análise separada especificamente vocacionada para as subavaliações. Assim, caso o auditor pretenda testar a população quanto a subavaliações, a abordagem clássica da amostragem por variáveis poderá ser mais adequada.

4.5.3 REAVALIAÇÃO DO RISCO DE AMOSTRAGEM

No âmbito da reavaliação do risco de amostragem o auditor considera os seguintes procedimentos:

- 1) Comparação do erro da população com o erro tolerável: à medida que o erro da população se aproxima do erro tolerável a sensibilidade face ao risco de amostragem torna-se mais significativa. Assim, da comparação do erro da população com o erro tolerável, o auditor deverá ponderar a consideração de salvaguardas ou procedimentos adicionais em função do seu juízo profissional;
- 2) Reconsideração do risco de amostragem: um dos procedimentos adicionais que pode ser considerado é redução do risco de amostragem. A consequência desta revisão irá aumentar a amostra, o que leva à execução de trabalho adicional;
- 3) Eventualmente, extensão dos procedimentos ou execução de outros procedimentos: o auditor deve ponderar acerca da extensão dos procedimentos e a execução de outros procedi-

mentos. Estes últimos poderão consistir em obter informação adicional acerca dos erros identificados junto da Entidade em análise e as soluções propostas para que os erros identificados possam ser retificados.

4.5.4 CONCLUSÃO

Conforme referido, no momento de concluir o auditor deve adotar posicionamento distinto consoante se tratem de testes de controlo / conformidade ou testes de detalhe. Assim, para cada um dos tipos de teste, o auditor deve tomar as seguintes considerações:

- 1) Testes de controlo / conformidade: da comparação da taxa de desvio extrapolada com a taxa de desvio tolerável, o auditor valida o controlo ou recusa-o com o nível de confiança que foi estabelecido para esse teste. Deste modo, os resultados finais do teste efetuado determinam um de dois cenários:
 - Confirmação da avaliação preliminar do risco de controlo; ou
 - Alteração da avaliação do risco de controlo.

Note-se que ao concluir que os testes aos controlos não são eficientes, o auditor necessita de modificar a extensão, oportunidade e natureza dos procedimentos substantivos.

- 2) Testes de detalhe:
 - Caso o teste não apresente desvios: concluir quanto à razoabilidade do valor da população, considerado o fator de risco de amostragem associado.
 - Quando do teste resultar a consideração da população estar afetada por distorções materiais, pode ser necessário: (i) aguardar conclusões de outras áreas; (ii) estender os testes em áreas específicas; (iii) estender a amostra; (iv) requerer ao cliente a revisão da população; (v) qualificar a opinião.

Próxima edição da revista

Na segunda parte do presente artigo a ser publicada na próxima edição desta revista, serão apresentadas as ferramentas que permitem a aplicação prática das diferentes fases do processo de amostragem.

¹ ISA 200 Parágrafo 3

² ISA 200 - A45: Não se espera, nem tal é possível, que o auditor reduza o risco de auditoria a zero, pelo que o auditor nunca pode obter segurança absoluta de que as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material devido a fraude ou a erro.

³ ISA 500 Parágrafo A52.

⁴ Everitt, B. S., Skrondal, A., 2010, The Cambridge Dictionary of Statistics, 4th edition, Cambridge University Press

⁵ Almeida, Bruno, 2012, Artigo da Edição N.º 60 da Revista Revisores e Auditores da Ordem dos Revisores Oficiais de contas do trimestre de Janeiro a Abril de 2013

A Contabilidade Pública e o Estado

Contabilidade



José Rodrigues de Jesus
REVISOR OFICIAL DE CONTAS



ÓSCAR FIGUEIREDO
REVISOR OFICIAL DE CONTAS





Na oportunidade em que se projeta a harmonização da contabilidade do setor público, sob a forma de um sistema de normalização paralelo ao existente para os outros setores, podem deixar-se algumas palavras relativamente ao sentido daquele instrumento.

A questão mais importante, em termos gerais, é que tal sistema — o novo Sistema de Normalização Contabilística das Administrações Públicas, com a abreviatura SNS-AP — será um elemento estruturante do Estado.

Não será exagero afirmar isto assim, sem mais?

Talvez não. Uma organização é um sistema, no que tem de estabelecimento das regras de funcionamento das partes que a compõem. A informação é essencial à interação das parcelas e a informação contabilística, com a textura comum que lhe conhecemos, é um dos meios privilegiados em uso, bastando, sem qualquer teorização, socorreremo-nos do ensinamento histórico.

Pensar deste modo corresponde a considerar que não se está perante mais um sistema de normalização contabilista — mas que se procura uma forma que radicalmente eleve a contabilidade a um plano de indiscutível respeito no quadro da governação.

Não é isso que tem sido realizado com os vários planos de contas — assim chamados — que estão dedicados aos diversos segmentos do setor público?

É, obviamente, e será inesquecível o contributo de todos esses planos, de quem os idealizou e de quem os utiliza, extensiva e aprofundadamente, na prática.

Como tem de afirmar-se que sem esse trabalho profícuo de muitos anos seria muito difícil promover, agora, a implantação do novo sistema.

Então, que tem, assim, de espantosamente distintivo este novo sistema, para ser alcandorado a elemento decisivo à textura do Estado?

Antes de mais, a percepção de que todos estejamos convencidos disso mesmo. Não é uma questão de fé, mas a convicção de que ou queremos saber, compreender, medir, gerir, controlar o Estado, ou é um puro desperdício consumir recursos a alinhar contas, feitas certamente com extremo carinho e competência, que de pouco servem, por vezes como que para cumprir obrigações formais e, o que já não é pouco, para poder observar por onde andam os dinheiros.

O que se pretende é entender o Estado enquanto unidade, necessariamente distribuído por múltiplos e diversamente facetados órgãos, no seu todo e nas suas partes, de forma transparente, usando critérios harmonizados, suscetíveis de consolidação, portadores de informação com interesse para a gestão política e o seu controlo.

Será que iremos ter o Mosteiro dos Jerónimos nas propriedades de investimento ou com outra expressão qualquer e inscrever o seu justo valor?

Não se sabe até onde se vai, mas conhece-se que se tem por objeto a construção de um instrumento que mereça, repete-se, o respeito de todos os intervenientes e que este apenas é alcançado com a dedicação de políticos, gestores, agentes da produção da informação, profissionais do controlo, de formadores de cidadãos, de todos, enfim que se empenhem na urbe.



É fácil realizar essa tarefa? Não, obviamente — mas mesmo que fosse era necessário que tivesse sido sentidamente querida para que já tivesse sido elevada à prática.

Vai ser rápida a plantação no terreno de tal coisa, assim tão diferente? Sim e não. Sim, uma vez que hoje existem, pelos esforços que têm sido desenvolvidos, muitas das condições que podem proporcionar uma dinâmica adequada. Não, porque têm de ser interiorizadas condições imprescindíveis ao sucesso, designadamente no domínio da cultura da informação acerca da coisa pública.

O novo sistema, concebido e estruturado pela Comissão de Normalização Contabilística, agora única para todas as divisões da contabilidade, no sentido de escrituração (não estão, aqui, em causa, entidades como a contabilidade pública, por exemplo), é um volumoso conjunto de normas, descrições, desenhos de quadros, explicações, exemplos, tudo o que é formalmente indispensável, incluindo as omissões, para montar o sistema.

A condição primordial é a disponibilidade, antes de mais intelectual, de todos os que têm de mexer nesta informação, o que envolve pesada formação, mesmo desde o topo.

O que fica dito não é qualquer lição de costumes, é o sentido humilde de quem, tendo trabalhado ou acompanhado a elaboração do sistema, sabe que sai das mãos uma alfaia que vai exigir, para além da exigente e inestimável perícia física dos condutores, uma devoção à lavra que vai servir.

Em que consiste, então, o SNC-AP?

Uma mão cheia de coisas simples — com a advertência de que a parte fácil do trabalho é tornar complicado o que se quer simples, e que ser ou permanecer simples não é fácil.

Como em todas as coisas importantes da vida, também a contabilidade se rege por princípios ou valores fundamentais que dão corpo às bases como se pensa a contabilidade e o que se quer fazer dela (a chamada estrutura conceptual).

De facto, com o novo sistema, o que se pretende é alterar a forma de pensar a contabilidade do Estado introduzindo neste grande universo de transações, operações, acontecimentos e condições uma nova visão de relato baseado num novo figurino de registo. Ou, como agora se diz, do reconhecimento, mensuração e apresentação em demonstrações financeiras dos ativos e outros direitos que o Estado tem a haver, dos passivos e outras obrigações que o Estado deve e, se tudo estiver bem, do “património líquido” positivo ou negativo que da diferença resultar. E também dos rendimentos obtidos e dos gastos suportados, independentemente de terem sido recebidos ou pagos, e do consequente “resultado económico” apurado. E, ainda, de divulgações anexas às demonstrações financeiras que as complementem com explicações, detalhes ou justificações de opções de políticas.

As normas de contabilidade pública (NCP) incluídas no sistema foram beber às normas internacionais de contabilidade do setor público a maioria das situações que requerem expressão contabilística por parte das administrações públicas. Diversamente da expressão contabilística aplicável ao setor empresarial, estão tratados naquelas normas aspetos específicos do setor público relativos, por exemplo, aos bens do património histórico, artístico e cultural, aos ativos relativos a serviços não geradores de caixa (e respetivas imparidades), às concessões na ótica do concedente (geralmente o Estado) e aos rendimentos e respetivos ativos de impostos (quanto é que o Estado ainda não cobrou em impostos depois de fazer a liquidação, isto é, qual é o saldo a receber pelo Estado dos contribuintes?).

Importante, também, a norma relativa à necessária interligação entre a atual contabilidade orçamental (referida como de caixa, que se mantém, naturalmente) e a nova contabilidade (dita) financeira que, através de uma rede de contas, micro contas e nano contas (que os contabilistas tanto gostam...), pretende fazer uma apresentação estruturada do relato orçamental e financeiro com base no mesmo registo das operações (embora algumas delas só relevem para uma das contabilidades e em momentos diferentes).

Existem porém situações ainda não previstas nas normas internacionais, mas que alguns países já começaram a pensar, por exemplo, uma norma sobre o tratamento contabilístico de uma matéria muito querida da Europa – os benefícios sociais – ou uma norma sobre o tratamento contabilístico dos gastos à semelhança do que existe para os rendimentos. A seu tempo!

Os mais incautos tenderão a considerar que a introdução nas normas de contabilidade pública de chavões como imparidade (imparidade de ativos não geradores de caixa?), desreconhecimento (neologismo contabilístico?), benefícios económicos futuros ou potencial de serviço (como avaliar?) ou justo valor (ou valor justo?), criarão estados de alma de diversas matizes: uns apostam na mudança e arriscam o futuro, outros apostam em não mudar nada e arriscam o presente e outros ainda não apostam nem arriscam mas não atrapalham.

Apesar de tudo, todos serão importantes neste processo: os primeiros porque precisam de incentivo (para fazerem bem e melhor), os segundos porque precisam de combate (para ver se arriscam), e os outros porque não atrapalham.

O que nos diz a História

As reformas das finanças públicas e a importância da contabilidade para traduzir em partidas dobradas a posição financeira e o desempenho financeiro da coisa pública, principalmente na Europa, não são de agora.

No seu recente livro "O ajuste de contas: como os contabilistas governam o mundo, desde os Médicis à atualidade", Jacob Soll faz uma viagem histórica de alguns séculos pela Europa dando a conhecer o que foram os extraordinários avanços e os incontáveis recuos que a contabilidade pública teve mercê, no primeiro caso, de alguns visionários que entendiam o interesse público da contabilidade e a responsabilização dos agentes dos Estados (ou dos Reinos...) pela prestação de contas aos cidadãos que lhes concediam os recursos, e, no segundo caso, dos que, sendo objeto de controlo através do

registo transparente e integral das despesas e receitas (estas geralmente menores que aquelas) viam esfumar-se o sonho de poderem fazer mais despesa sem controlo.

Jacob Soll refere no prefácio à edição traduzida para língua portuguesa, que "para se alcançar a responsabilização financeira, tem de haver não só vontade política, mas também uma população atuante e financeiramente versada, que exija reformas e ao mesmo tempo seja qualificada para preencher os departamentos que põem em prática essas reformas. A história mostra que é necessário uma sociedade responsável para se poder levar a cabo uma verdadeira reforma financeira. E se a história é juiz, então Portugal e outras economias, mais ou menos fortes, têm muito trabalho pela frente até alcançarem a responsabilidade financeira e haver sinais de estabilidade e equidade."

No fundo é isso que se pretende, em conjunto com outros instrumentos, com o novo sistema de normalização contabilística para as administrações públicas.

¹ Título original "The Reckoning: Financial Accountability and the Rise and Fall of Nations", 2014

SOFTWARE DE AUDITORIA LÍDER MUNDIAL



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





WORKING PAPERS

Prémios Internacionais



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

The background of the top half of the cover features four stylized human figures. Three are dark blue and one is red, standing in a row. The red figure is slightly taller and positioned in the center-right. The title text is overlaid on the figures.

Controlo Interno e a Liderança como Fator Diferenciador

Gestão



António Gonçalves
REVISOR OFICIAL DE CONTAS



Deus quer, o homem sonha, a obra nasce
Fernando Pessoa

Vivemos um tempo de mudança e mudança rápida. Atualmente, as organizações que queiram assegurar a sua continuidade e uma adequada rentabilidade dos seus recursos têm, cada vez mais, de garantir uma permanente adaptação a um mundo em mudança. Esta capacidade de adaptação é algo inerente ao “*espírito*” português, é inato à nossa nacionalidade e raízes culturais, históricas e sociais. Somos um povo com uma enorme capacidade de adaptação a novas situações, novos mundos, outros povos, outras culturas e outros saberes.

As organizações, nomeadamente as empresas e outras, são, essencialmente, pessoas. São as pessoas que imaginam as organizações, as constituem, definem os seus objetivos estratégicos e procuram assegurar a sua implementação. Para conseguirem atingir esses objetivos, as organizações dependem dos seus colaboradores e da capacidade de os mesmos agirem de forma coordenada e alinhada. Este é o grande desafio dos verdadeiros líderes das organizações.

Ser líder implica capacidade de imaginar, construir, reavaliar e manter o processo permanentemente alinhado com os objetivos estratégicos da organização. Nem sempre, o nosso *espírito* português de improvisar, se coaduna com a capacidade de organizar e sistematizar. Este é um dos principais desafios que teremos de ultrapassar, no curto prazo. Teremos de ser capazes de manter a nossa capacidade de adaptação e improvisação, e reforçar a capacidade de organização.

“Teremos de ser capazes de manter a nossa capacidade de adaptação e improvisação, e reforçar a capacidade de organização.”

Este equilíbrio, entre o reforço da capacidade de organização e a manutenção da capacidade de improvisar e adaptar-se, é uma das vantagens das pequenas e médias empresas. É mais fácil a uma pequena e média empresa encontrar este equilíbrio, do que a uma grande organização, a qual, usualmente, tende a uma maior rigidez. Se tivermos em consideração que a grande maioria das nossas empresas são pequenas e médias empresas, torna-se evidente que possuímos condições naturais para ultrapassar este desafio.

No meu entendimento, o fator crítico para garantir que este desafio é ultrapassado são as pessoas, em particular, os líderes das organizações. Se tomarmos como referência a abordagem desenvolvida pelo COSO¹, ao nível do controlo interno, verificamos que o mesmo integra cinco componentes distintas: (i) a avaliação do risco; (ii) o ambiente de controlo; (iii) as atividades de controlo; (iv) o sistema de informação e comunicação; e (v) o processo de monitorização.



Nos últimos tempos, cada vez mais, as organizações preocupam-se em melhorar e reforçar o seu sistema de controlo interno. Este investimento é efetuado por um conjunto diverso de razões, nomeadamente: (i) o controlo interno é um bom investimento, na medida em que reforça a capacidade das organizações assegurarem que os seus objetivos operacionais, financeiros e de cumprimento das suas obrigações legais, regulamentares e outras são alcançados; e (ii) algumas empresas possuem obrigações de relato, nesta matéria, sendo um bom sistema de controlo interno essencial para garantirem as necessárias certificações, a este nível, em particular as grandes organizações.

O sistema de controlo interno consiste num aspeto crucial do sistema de governação das organizações e da sua capacidade de gerir os riscos, sendo fundamental para garantir a prossecução dos seus objetivos e assegurar a criação e proteção do valor, para os detentores do seu capital.

A base do sistema de controlo interno, naturalmente, consiste no ambiente de controlo, o qual define o modelo de controlo interno da organização e reflete o estilo de gestão dos seus líderes. São os líderes das organizações os verdadeiros responsáveis pelo seu sistema de controlo interno e, consequentemente, pelo ambiente de controlo. Nas situações em que os líderes das organizações estão dema-

siado concentrados nos aspetos operacionais, usualmente, tendem a dar menor relevância à fiabilidade da informação, nomeadamente a informação financeira e o cumprimento das suas obrigações legais, regulamentares e outras. De igual modo, se tivermos líderes demasiado focalizados nos aspetos relacionados com o relato financeiro, poderemos correr o risco de os aspetos operacionais serem desvalorizados. Assim, um verdadeiro líder tem de ter a capacidade de olhar para a organização, nas suas diferentes dimensões, ou reunir-se de pessoas que o possam auxiliar neste processo, procurando garantir que a organização:

- Identifica, de forma adequada e apropriada, os riscos externos e internos, que possam comprometer os objetivos da organização;
- Possui um processo de avaliação daqueles riscos, que assegure que os riscos críticos não só sejam identificados, mas sejam criados mecanismos de controlo, que mitiguem os mesmos;
- Possua um sistema de informação e comunicação que assegure que as transações são registadas, atempadamente e adequadamente, de modo a que a gestão tome decisões com base em informação adequada; e

- Possua um sistema de monitorização que assegure que o sistema, como um todo, funciona de forma eficaz e eficiente.

Normalmente, os responsáveis de grande parte das nossas empresas, de pequena e média dimensão, quando são confrontados com esta abordagem, tendem a considerar que este processo é dispendioso e inútil. Trata-se de uma leitura simplista, que normalmente não toma em consideração que o processo terá sempre de ser eficiente, e garantir que os benefícios associados ao mesmo justificam os custos suportados. Qualquer sistema de controlo interno, tem de responder às especificidades da organização e refletir a sua dimensão e a complexidade das suas operações. Uma pequena organização não pode ter um sistema de controlo interno igual ao de uma grande organização. A definição do sistema de controlo interno, e de cada uma das suas componentes, requer um adequado conhecimento do setor, no qual a entidade opera, e da sua organização contabilística e de sistema de informação. Só partindo daí é possível conceber, desenhar, implementar e monitorizar um adequado sistema de controlo interno.

É nossa convicção que, no mundo no qual hoje operamos, apenas as entidades que sejam capazes de garantir: (i) um controlo interno eficaz e eficiente; (ii) uma capacidade de adaptação e improvisação, terão condições de garantir a sua continuidade e rentabilidade.

Um aspeto crítico do denominado ambiente de controlo interno consiste na **Liderança**. As organizações, o seu sistema de controlo interno, a apetência para aceitar maiores riscos, são o reflexo dos seus líderes. Líderes fortes e determinados, com uma adequada visão da importância do sistema de controlo interno, constroem organizações assentes em pilares sólidos, tais como: (i) princípios éticos; (ii) clara definição dos objetivos da organização; (iii) rigorosa identificação dos riscos associados ao negócio e ao sistema de informação e comunicação existentes na organização; e (iii) recurso a profissionais competentes e diligentes, nas diferentes áreas da organização. Estes são os pilares essenciais de um adequado sistema de controlo interno. Como vemos, um desses pilares consiste nas pessoas, na competência e diligência dos responsáveis das diferentes áreas operacionais, e dos seus colaboradores.

“Líderes fortes e determinados, com uma adequada visão da importância do sistema de controlo interno, constroem organizações assentes em pilares sólidos”

As organizações que irão ultrapassar a crise atual serão, certamente, aquelas cujos líderes fizerem a diferença e que sejam capazes de construir organizações sólidas, sustentadas num adequado sistema de controlo interno, e com pilares fortes, nomeadamente, ao nível dos seus recursos humanos.

O capital humano é o principal capital de qualquer organização. Qualquer responsável que queira ser um verdadeiro **Líder** terá de preocupar-se com a qualidade dos seus quadros, promover a sua motivação e desenvolvimento profissional, de modo a assegurar que a organização possui bases sólidas para evoluir neste ambiente de instabilidade.

“As organizações que irão ultrapassar a crise atual serão, certamente, aquelas cujos líderes fizerem a diferença e que sejam capazes de construir organizações sólidas, sustentadas num adequado sistema de controlo interno, e com pilares fortes, nomeadamente, ao nível dos seus recursos humanos.”

Assim, apenas as entidades que possuam líderes capazes de assegurar o equilíbrio entre:

- Uma abordagem sólida, em termos organizativos, nomeadamente um adequado sistema de controlo interno, de acordo com o anteriormente referido; e
- A capacidade para assegurar uma resposta rápida, às alterações do meio onde operam, usando as nossas capacidades inatas de improviso e adaptação,

terão condições para ultrapassarem, de forma positiva, o momento atual.

Ou seja, tudo reside na capacidade dos responsáveis das organizações se afirmarem como verdadeiros Líderes, e garantirem que se reúnem de quadros e colaboradores competentes e diligentes e, simultaneamente, sejam capazes de os motivar a fazer crescer profissionalmente. Para tal, a abordagem concetual desenvolvida pelo COSO, relativamente ao sistema de controlo interno, é, na minha opinião, um instrumento essencial para garantir esta capacidade de liderança. É tudo uma questão de vontade.

“É tudo uma questão de vontade.”

¹ COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

A close-up photograph of a hand holding a 500 Euro banknote and three Euro coins. The banknote is purple and white, with the number '500' prominently displayed. The coins are gold and silver. The background is dark and out of focus.

A Importância do Pagamento Pontual

Gestão



Jorge Líbano Monteiro
REVISOR OFICIAL DE CONTAS



Quando uma empresa não paga a horas, é toda a economia que se atrasa.

A inexistência de uma cultura nacional de “*pagamento no prazo acordado aos fornecedores*” constitui um real estrangulamento para o desenvolvimento das empresas e, consequentemente, para o crescimento da economia portuguesa.

Uma realidade muitas vezes esquecida ou menorizada, mas que tem um impacto devastador na economia, sendo visível nos custos financeiros associados, no número de falências que origina, no desemprego que cria e na concorrência desleal que provoca.

Uma “ferida” enraizada no nosso tecido económico, que afeta todos os agentes e que, para ser ultrapassada, implica uma resposta, firme e corajosa, de cada organização, da comunidade empresarial e do Estado.

É perante este problema que a ACEGE, CIP, IAP e APIFARMA se uniram num amplo programa de sensibilização para a necessidade de criar uma nova cultura de pagamentos partindo do exemplo dos líderes e da assunção da sua verdadeira responsabilidade social.

Um programa que a **Ordem dos Revisores Oficiais de Contas** tem vindo a apoiar desde há dois anos, mas que agora foi formalizado

com a adesão da ordem no dia 19 de Junho ao compromisso de pagamentos pontuais.

A adesão dos ROC é da maior importância para este programa porque a sua ação junto dos líderes empresariais pode ser decisiva no reforço da importância de pagar a horas e de cumprir a lei de pagamentos.

“A adesão dos ROC é da maior importância para este programa porque a sua ação junto dos líderes empresariais pode ser decisiva no reforço da importância de pagar a horas e de cumprir a lei de pagamentos.”

Um apoio da maior importância num momento em que se registam sinais positivos, que precisam de ser confirmados, tornando realidade de uma *nova cultura de pagamentos no prazo em Portugal*.

Vale a pena analisar alguns grandes números que ajudam a perceber esta dinâmica de mudança, infelizmente ainda não sentida plenamente no quotidiano das empresas e apelar aos líderes políticos, associativos e empresariais para que não percam esta oportunidade e assumam o seu compromisso de acabar com este flagelo da nossa economia!

É esse o objetivo deste documento.

Grandes números sobre a evolução dos pagamentos em Portugal

Estado central	2012	2014	Diferença
Pagamentos em atraso administração pública consolidada ¹	4,6 3% PIB	1,5 1% PIB	- 3,1 mil milhões 2% PIB
Prazo médio pagamento Entidades Públicas ²	139	129 Média europa 58	- 10 dias
Empresas do SPEE com dívidas com mais de 90 dias ³	5	2 CP e Metro Porto	- 3 empresas
Prazo médio de pagamento empresas do SPEE ⁴	50	59 9 empresas piores	+ 9 dias
Hospitais EPE com dívidas acima de 90 dias ⁵	34 87%	26 66% (39 Hosp.)	- 8 hospitais
Prazo médio de pagamento Hospitais EPE ⁶	168 dias	160 dias	- 8 dias

Se muitas vezes criticámos o Estado português (central, regional e local) por ser um dos principais responsáveis por uma cultura de não pagamento, queremos agora reconhecer que o trabalho iniciado em 2008 com o programa "Pagar a tempo e horas", a aplicação da Lei n.º 52/2011 que reviu a Lei do enquadramento orçamental, o "PAEL (Programa de Apoio à Economia Local)" e o Decreto-Lei N.º 62/2013⁷ sobre prazos de pagamentos, tem provocado uma alteração sustentada e relevante na diminuição dos montantes em dívida e dos dias de atraso nos pagamentos.

Uma situação ainda muito negativa (registando uma diferença nos pagamentos de mais 79 dias em relação à média europeia) que pede a continuação do esforço e o empenho político para garantir que o Estado possa ser exemplo para toda a economia. Nesse sentido será essencial reforçar a pressão sobre este tema e tomar as medidas políticas necessárias para:

- Promover a liquidação dos 1,5 mil milhões de dívida com mais de 90 dias de atraso do Estado português aproveitando a maior liquidez existente neste momento.

- Reforçar o controlo e a vigilância sobre as empresas e os hospitais públicos com prazos de pagamentos superiores a 120 dias, alguns mesmo superiores a 500 dias

Poder local e regional	2012	2014	Diferença
Pagamentos em atraso ⁸	2.394	797	- 1.597 Milhões 50% esforço setor publico
Prazo médio de pagamento ⁹	119	65	-54 dias
Autarquias com prazo de pagamento superior a 90 dias ¹⁰	96 31% câmaras	57 18% câmaras	-39 câmaras
Autarquias com prazo de pagamento abaixo de 60 dias, conforme com a lei ¹¹	139 45% câmaras	172 56% câmaras	+33 câmaras

Uma mudança real, num curto espaço de tempo, que mostra que com uma legislação correta e com penalizações efetivas, e uma responsável gestão autárquica é possível alterar uma realidade que muitos pensavam ser imutável.

Uma mudança conseguida com boas práticas de gestão e maior transparência de processos, que promove simultaneamente, como vários estudos internacionais provam, o combate eficaz a compadrios, a diminuição dos preços das empreitadas e serviços contratados e o diminuir de potenciais áreas de corrupção criadas pelo atraso nos pagamentos.

Neste ponto queremos congratularmo-nos com a adesão das primeiras Câmaras ao Compromisso de Pagamento Pontual que propomos, Arganil e Figueira da Foz numa demonstração evidente que também o poder autárquico percebeu a importância do pagamento pontual e quer potenciar esse exemplo junto das empresas do seu concelho.

No entanto, não podemos deixar de afirmar que ainda existe margem de melhoria, e que não se pode diminuir a pressão e o controlo público através da publicação anual dos dados sobre pagamentos e dívidas de cada município.

Nota ainda para o facto da existência ainda de 4 câmaras com prazos de pagamento superiores a 1.000 dias (3 anos).

Sector privado ¹²	2012	2014	Diferença
Prazo médio pagamento	90 Dias	83 dias Média europa 47	-7 Dias
% incobráveis	3,6%	4% Média europa 3%	+0,4%



Das 100 maiores empresas não financeiras em Portugal ¹³	2013
Empresas que pagam em média abaixo dos 60 dias	73 / 100
Empresas que pagam em média abaixo dos 30 dias	35 / 100 Valor em dívida a fornecedores a 31/12 2,5 mil milhões de euros, ou seja, 1,5% do PIB
Empresas que pagam em média acima dos 60 dias	/ 100 Valor em dívida a fornecedores a 31/12 4 mil milhões de euros, ou seja, 2,38% do PIB.

Mesmo com todas as dificuldades de contexto, o setor privado também tem vindo a fazer uma redução consistente mas lenta dos prazos de pagamento desde 2012.

No entanto, houve um crescimento da percentagem de incobráveis, mantiveram-se práticas inapropriadas de atrasos nos pagamentos, e apareceram novos e frequentes casos da promoção de descontos comerciais de pronto pagamento, muitas vezes abusivos e abusando da vulnerabilidade negocial dos fornecedores.

Um tema que ainda cria enormes entraves ao desenvolvimento da nossa economia, provocando um esforço acrescido para todos os líderes e provocando também perturbações em toda a cadeia económica, com especial relevância nas pequenas e médias empresas (PME).

Em conclusão...

O conjunto destes dados comprova que embora a situação do país, ao nível dos pagamentos pontuais seja muito negativa, provocando estrangulamentos económicos e sofrimento social desnecessário, existem sinais que demonstram que em Portugal, em 2015, é possível **continuar a promover uma mudança cultural sobre pagamentos que muitos não acreditavam no passado.**

Com a determinação de todos é possível potenciar esta melhoria dos prazos de pagamento, numa realidade sustentada, que crie confiança e previsibilidade nos pagamentos e potencie a competitividade das nossas empresas e da nossa economia!

A adesão de mais de 540 empresas e organizações ao Compromisso Pagamento Pontual da ACEGE/CIP/IAP/APIFARMA, demonstra que existe vontade de começar a mudar esta realidade, a partir da ação de cada líder, de cada empresa.

“A adesão de mais de 540 empresas e organizações ao Compromisso Pagamento Pontual da ACEGE/CIP/IAP/APIFARMA, demonstra que existe vontade de começar a mudar esta realidade, a partir da ação de cada líder, de cada empresa.”

Um caminho ainda inicial que nos motiva e obriga a continuar a manter a visibilidade deste tema e a chamar a atenção para a necessidade de cada um fazer a diferença na sua área de influência.

Nesse sentido, reforçamos o nosso apelo:

Aos partidos políticos e aos seus líderes para que incluam nos seus programas:

1. A indicação clara da importância dos “Pagamentos pontuais a Fornecedores” para a competitividade da economia portuguesa e o compromisso de tudo fazer para ser um exemplar pagador, no respeito integral pela diretiva europeia, incluindo a sua aplicação às entidades públicas que fazem parte do Serviço Nacional de Saúde.
2. O esquema proposto para a liquidação das dívidas com mais de 90 dias (1.5 mil milhões de euros no final de 2014) e o cumprimento futuro da legislação existente, nomeadamente em relação às empresas do Setor Empresarial do Estado com prazos de pagamento acima dos 160 dias (CP - Comboios de Portugal, e Metro do Porto) e aos 24 Hospitais EP com prazos superiores a 120 dias.
3. **O reforço de mecanismos de indução pública do cumprimento dos prazos de pagamento**, através da introdução de valorizações deste tema, embora sem condicionar, no acesso:
 - a. A certificação positiva como, por exemplo, as PME excelência ou PME líder.
 - b. As candidaturas a fundos europeus estruturais e de investimento, promoção da competitividade e da internacionalização.
4. **O Reforço dos mecanismos globais de generalização dos Compromissos de Pagamento Pontual**, através de medidas que permitam melhorar a sua monitorização, acompanhamento e julgamento.
5. **Reconhecendo o papel do IDF (Banco de Fomento) no apoio ao tecido empresarial viável** mas com problemas temporários de liquidez para pagar aos seus fornecedores devido à demora de

pagamentos pelos seus clientes, através da criação de linhas apropriadas a esta realidade.

6. **Prevendo formas de colaboração específicas da Autoridade da Concorrência**, na medida em que a prática reiterada de incumprimentos aos fornecedores pode configurar uma distorção relevante em termos de concorrência.
7. **Alargando o alcance dos mecanismos de “IVA de caixa”**, determinado com base num balanço da experiência realizada, e visando garantir uma maior representatividade empresarial – **alargamento do limite de entrada para 1 milhão de euros de faturação** para incluir pequenas empresas onde este mecanismo será muito relevante e garantirá retornos importantes para o Estado.¹⁴
8. Estimulando a capitalização das empresas, através dum quadro fiscal mais favorável ao reforço de capitais próprios das empresas pelos seus proprietários ou por terceiros, à consolidação dos suprimentos já constituídos, bem como das prestações acessórias de capital.

Aos líderes empresariais e das associações empresariais nacionais e setoriais:

1. Que adiram publicamente ao Compromisso de Pagamento Pontual, afirmando que o pagamento no prazo acordado constitui uma obrigação básica de cada líder e é uma boa prática de gestão que deve ser impulsionada.
2. Que publiquem anualmente no seu site e nos relatórios de sustentabilidade o indicador de “Prazo Médio pagamento a Fornecedores”.
3. Particularmente as grandes empresas sejam exemplo e referência para o mercado, assumindo a sua responsabilidade social.
4. Inclusão no código de boas práticas de governance da CMVM, o cumprimento do Decreto-Lei N.º 62/2013.

Às escolas de gestão que divulguem a importância da gestão responsável, de forma a que as práticas de pagamentos atempados passem a ser vista pelos gestores com uma boa prática de gestão.

Este é um momento decisivo para alterar esta cultura de pagamentos atrasados, numa cultura de pagamentos a horas.

Acreditamos que é possível e sabemos que se o setor público e o setor privado se unirem neste desafio é possível manter o caminho iniciado e que a ACEGE, APIFARMA, CIP e IAPMEI se orgulham de fazer parte e onde se orgulham de contar com a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas como parceira.

“Acreditamos que é possível e sabemos que se o setor público e o setor privado se unirem neste desafio é possível manter o caminho iniciado e que a ACEGE, APIFARMA, CIP e IAPMEI se orgulham de fazer parte e onde se orgulham de contar com a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas como parceira.”

¹ Execução Orçamental em Contabilidade Pública, de 5 fevereiro 2015 e de 4 fevereiro 2013

² Intrum Justitia

³ Direcção Geral Tesouro e Finanças

⁴ Direcção Geral Tesouro e Finanças

⁵ Direcção Geral Tesouro e Finanças

⁶ Direcção Geral Tesouro e Finanças

⁷ Decreto-Lei N.º 62/2013 em que passa a ser obrigatório às empresas privadas pagarem em regra a 60 dias, e o Estado entre 30 a 60 dias.

⁸ Execução Orçamental em Contabilidade Pública, de 5 fevereiro 2015 e de 4 fevereiro 2013

⁹ Portal da Direcção-Geral das Autarquias Locais – lista de prazo médio de pagamento registado por município dezembro de 2014

¹⁰ Portal da Direcção-Geral das Autarquias Locais – lista de prazo médio de pagamento registado por município dezembro de 2014

¹¹ Portal da Direcção-Geral das Autarquias Locais – lista de prazo médio de pagamento registado por município dezembro de 2014

¹² Intrum Justitia

¹³ Estudo ACEGE, desenvolvido pela SystemicSphere "Práticas de pagamentos a fornecedores: 200 maiores empresas não financeiras"



A ferramenta de auditoria mais completa do mercado!

O Circuito da Auditoria integrado e intuitivo, por Normativo

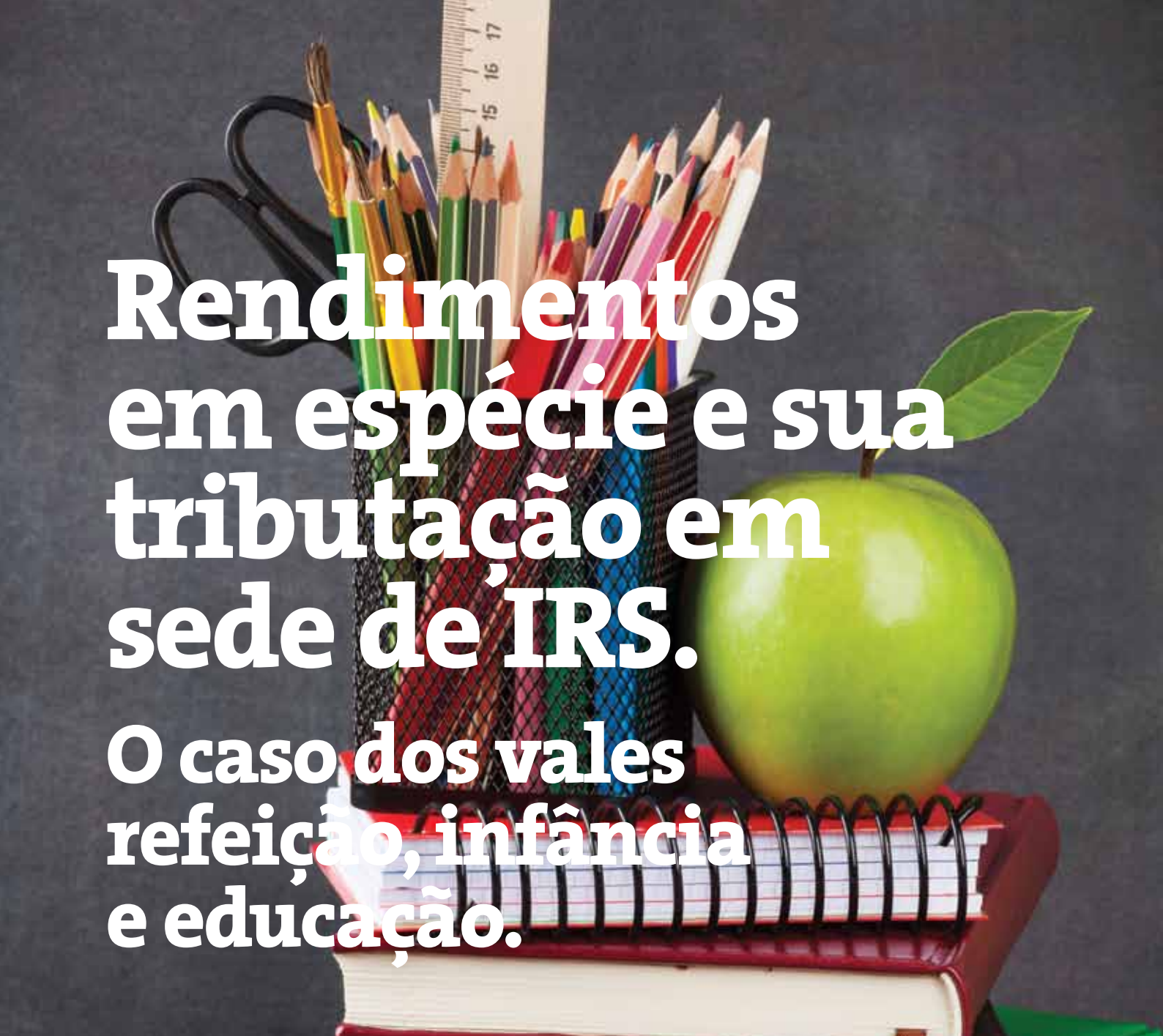
- Identifique os **Riscos**, verifique a **Estratégia de Auditoria** e defina os **Programas de Trabalho** adequados
- Importe **Dados** rapidamente e faça **Análises Comparativas** com diversos mapas automatizados
- Proceda a **Amostragens Estatísticas e não Estatísticas** e registe o trabalho
- Realize o procedimento de **Circularização** rápida e eficazmente
- Identifique **Ajustamentos** e faça mais facilmente os **Relatórios de Auditoria**

Demonstrações financeiras pré e pós-auditadas

- Valide o **Apuramento de IRC** de forma rápida e devidamente integrado com a área contabilística
- Compare rapidamente as demonstrações financeiras **antes e após os ajustamentos de auditoria**
- Valide facilmente as **Demonstrações Financeiras**, incluindo a Demonstração de Fluxos de Caixa

Peça já uma demonstração





Rendimentos em espécie e sua tributação em sede de IRS.

O caso dos vales refeição, infância e educação.

Fiscalidade



Nuno M. Morujão
REVISOR OFICIAL DE CONTAS





Introdução

O Código do Trabalho prevê que a retribuição compreende uma componente base e outras prestações regulares e periódicas feitas, direta ou indiretamente, em dinheiro ou em espécie¹.

A retribuição em espécie, por definição não pecuniária, deve destinar-se à satisfação de necessidades pessoais do trabalhador ou da sua família, e não pode exceder certos limites, previstos no Código do Trabalho².

Empiricamente, tem-se assistido a um aumento na frequência com que as retribuições em espécie integram o pacote retributivo global dos colaboradores, compreendendo designadamente a concessão de serviço de cantina, uso de viatura e telemóvel para fins pessoais, pagamento de despesas com deslocação, bolsas de estudo para os filhos, seguros de saúde e seguros vida, descontos em produtos ou serviços comercializados pela empresa, a concessão de empréstimos não remunerados, cedência de habitação (a título gratuito ou por valor abaixo do praticado no mercado), a atribuição de ações representativas do capital da empresa, entre outras³.

Na maior parte dos casos, trata-se de parcelas da retribuição que beneficiam os colaboradores com rendimentos mais elevados.

Tratamento fiscal da retribuição em espécie no âmbito da reforma do IRS

No que respeita à tributação em sede de IRS, o âmbito de incidência de rendimento tributável é, por exigência constitucional, tipificada. Impõe-se dentro dos limites da praticidade, uma caracterização tão segura quanto possível, da incidência do imposto⁴. Por outro lado, em virtude das preocupações com a inclusão de todos os rendimentos que devam ser tributados, as normas de incidência real do Código adotam uma abordagem que inclui primeiramente uma noção geral dos rendimentos sujeitos (a tributação), seguida de uma vasta enumeração exemplificativa.

No que respeita à categoria A (rendimentos do trabalho dependente) “considera-se rendimento (...) tudo aquilo que o trabalhador receba em razão do seu trabalho, em dinheiro, em espécie, ou sob a forma de quaisquer outras vantagens, salvo o expressamente exceptuado na lei”⁵.

Na enumeração de rendimentos tributáveis em categoria A, são incluídos vários tipos de retribuição em espécie, como sejam as importâncias despendidas pela entidade patronal com seguros, contribuições para fundos de pensões, a utilização de habitação fornecida

pela entidade patronal, as resultantes de empréstimos sem juros ou de taxa de juro inferior ao praticado no mercado ou as importâncias despendidas com viagens e estadas não conexas com as funções exercidas pelo trabalhador⁶.

Também no que respeita aos rendimentos de categoria E (rendimentos de capitais), são mencionados vários tipos de rendimentos em espécie, como sejam p.e. formas de remuneração que proporcionem a disponibilidade temporária do dinheiro (contratos de mútuo, abertura de crédito e afins).

O legislador podia ter excluído de tributação os rendimentos em espécie, mas optou por não o fazer.

No âmbito da recente reforma do IRS, foram introduzidas várias alterações ao apuramento do rendimento tributável de certos rendimentos em espécie por um lado (designadamente, no caso de empréstimos sem juros ou da utilização de viaturas que gerem encargos para a entidade patronal), e quanto à dispensa de retenção na fonte sobre este tipo de rendimentos (a mesma assumiu carácter facultativo) por outro.

Esta última alteração veio conferir uma maior importância à distinção entre rendimentos pecuniários e rendimentos em espécie. Sendo certo que o Código do IRS não contém a noção de “rendimento em espécie”. E tanto quanto conheçamos, a distinção não consta em qualquer norma jurídica.

É certo que o artigo 24.º do Código do IRS apresenta regras úteis para esta noção conceptual, ao agregar vários tipos de rendimentos em espécie, para os quais define regras de equivalência pecuniária, contudo, deixa de fora várias situações cuja qualificação pode suscitar dúvidas.

É o que sucede, parece-nos, com os vales ou tickets refeição⁷, infância⁸ e educação⁹. Em causa estão quantias pecuniárias disponibilizadas pela entidade patronal, destinadas a serem utilizadas respetivamente em despesas com refeições e com a educação dos filhos. Referimo-nos àquelas situações em que os vales são atribuídos sem carácter de generalidade e/ou que excedem os limites fixados no Código, abaixo dos quais os rendimentos não são sujeitos a tributação em sede de IRS¹⁰.

A omissão desses casos do artigo 24.º significa, desde logo, que o legislador não considera esses rendimentos como rendimentos em espécie? Ou explica-se pela falta de necessidade prática, em virtude da respetiva tradução monetária direta?

Dúvida suscitada: o caso dos vales refeição, infância e educação

No estudo da incidência real da tributação, comumente a questão prende-se mais com a sujeição ou não sujeição a tributação, ou com a categorização dos rendimentos, mas não propriamente com a qualificação dos rendimentos como sendo pecuniários ou em espécie. E quanto a isso, não há dúvidas de que se trata de rendi-

mentos tributáveis em sede de IRS, e que os mesmos se inserem na categoria A.

A distinção entre rendimentos pecuniários e rendimentos em espécie afigura-se fácil e intuitiva: certos rendimentos são pagos em dinheiro e outros são pagos sob forma diferente. Parece não haver lugar a especial complexidade. Cujo esclarecimento, em todo modo, não era especialmente relevante, até surgir a recente diferença, no âmbito da reforma do IRS, quanto ao tratamento da retenção na fonte.

Mas então e que fazer quanto aos vales que são atribuídos pela entidade patronal, adstritos a despesas dos colaboradores com refeições, infância e educação?

Esses rendimentos, podem considerar-se como pecuniários, na medida em que, até certo ponto, está em causa um meio de pagamento, diretamente traduzido em quantia monetária, de que beneficia o titular. De facto, estes vales permitem uma aquisição de bens e serviços.

Em contrapartida, podem também ser vistos como rendimento em espécie, dado que na prática o benefício que trazem traduz-se não no dinheiro numa aceção que permita armazenamento de riqueza ou poupança, mas especificamente nos serviços de restauração, infância ou educação, assim adquiridos “gratuitamente”.

Jurisprudência

Com relevância para o problema, o Tribunal da Relação de Coimbra, pronunciou-se recentemente¹¹ sobre a questão (ainda que no âmbito de um processo de natureza laboral, e não fiscal), particularmente sobre *cartões de refeição*, aludindo a uma outra decisão anterior do Supremo Tribunal Administrativo¹².

Dizem o Tribunal da Relação de Coimbra e o Supremo Tribunal Administrativo o seguinte: “(...) como é sabido, dinheiro não é, apenas o papel-moeda, podendo sê-lo outros objectos que são utilizados como meio geral de liquidação de dívidas, como por exemplo os metais preciosos ou determinadas mercadorias, os cartões de crédito, os cheques, entre outros.

Com efeito, em todos esses meios de liquidação de dívidas estão presentes as três características do dinheiro, a saber: meio de troca, unidade de conta e reserva de valor.

Aliás, no que concretamente concerne aos cartões de refeição do tipo dos que estão em causa nestes autos, decidiu já o STA “... os vales ou cartões de refeição são títulos de pagamento de refeições, isto é, são títulos que se destinam a ser utilizados na aquisição e pagamento de refeições ou de outros produtos disponibilizados pelos estabelecimentos (...) aderentes a esse sistema de pagamento. (...) Isto é, os vales ou títulos de refeição são “dinheiro” (...) [e constituem] um mero meio de pagamento para uma despesa potencial que se concretizará com utilização desse meio de pagamento”.

Como assim, o novo sistema de pagamento do subsídio de alimentação implementado pela recorrente, apesar da substituição do papelmoeda pelos cartões de refeição, continuou a ser um



sistema de pagamento em dinheiro. Do mesmo modo, o próprio Banco de Portugal tem vindo a referenciar os cartões refeição como um meio apto à satisfação de obrigações com valor expresso em dinheiro, e não como meio de pagamento em espécie, ao referenciar, a par do pagamento por cheque, das transferências a débito, e dos cartões de crédito, os cartões pré-pagos "... de finalidade limitada, emitidos por empresas para utilização, por exemplo, em cantinas, refeitórios (...)".

Como assim, a alteração introduzida pela réno sistema de pagamento do subsídio de refeição nem sequer pode ser encarada como uma verdadeira alteração na forma de pagamento que vinha sendo praticada, registando-se, apenas, uma mudança no meio de pagamento, integrado, no entanto, na mesma forma de cumprimento da obrigação em dinheiro. Finalmente, diga-se que ao disponibilizar à autora o cartão de refeição contra o qual esta se insurge, a recorrente coloca à disposição da autora um meio de pagamento apto a satisfazer a finalidade prosseguida com o pagamento do subsídio de alimentação, pois está em causa um cartão onde é creditado um determinado valor que apesar de ser insuscetível de ser convertido em dinheiro que fique disponível para o titular do cartão, tendo por isso uma liquidez limitada, pode, no entanto, ser utilizado nos TPAs de todos os estabelecimentos comerciais do sector alimentar, nacionais ou estrangeiros, das redes Multibanco e Mastercard, e realiza pagamentos de compras on-line nas lojas virtuais dos comerciantes do setor alimentar (...) o mesmo sucede, por exemplo, com os vales de refeições ou similares que várias empresas distribuem aos seus trabalhadores para pagamento do subsídio de refeição. (...) representando a atribuição pela ré à autora do cartão referido (...) uma forma de pagamento em dinheiro (...)"

Não restam dúvidas, portanto, que nestes dois casos, os vales de refeição foram considerados como uma forma de retribuição em dinheiro. Importa sublinhar, contudo, que não estava em causa a decisão sobre uma matéria de tributação em sede de IRS.

Conceito de dinheiro ("Pecúnia")

A análise do problema implica conceptualizar o que quotidianamente damos como adquirido, como noções intuitivas; o que é o dinheiro, o que é o pecuniário. O que, de imediato, permite inferir, por exclusão, o que é "espécie" (de rendimento em *espécie*). E a partir daí, verificar qual o tratamento que deve ser conferido, na qualificação dos rendimentos, como sendo pagos em dinheiro ou em espécie.

Nos casos julgados, os tribunais consideraram que os vales de refeição consubstanciavam uma forma de retribuição pecuniária, numa aceção de "papel-moeda", e de equivalência a dinheiro, por considerarem que estavam reunidas as três características que atribuíram ao dinheiro: meio de troca, unidade de conta e reserva de valor.

Segundo Antunes Varela (no seu desenvolvimento das obrigações pecuniárias)¹³, "o dinheiro consiste nas coisas (moedas, notas, mercadorias, etc.) que são utilizadas como meio geral de pagamento das dívidas", sendo dotado, segundo o autor, de três funções distintas:



"a) Meio de pagamento (liberatório), através de coisas que, exonerando o devedor, permitem ao credor guardar um valor;

b) Instrumento geral de trocas, na medida em que os bens e os serviços se permutam por dinheiro e este permite a quem o recebe adquirir outros bens e serviços de que necessite;

c) Padrão comum de valores, servindo a unidade monetária como bitola do valor económico das coisas, como o metro ou o quilograma servem de unidade às medidas de comprimento ou de peso dos corpos".

Já a literatura económica (Chandler¹⁴) diz serem quatro as funções a desempenhar pela moeda:

i) A função de unidade de conta,

ii) A função de meio de pagamento,

iii) A função de reserva de valor, e

iv) A função de meio de pagamento diferido no tempo.

As duas primeiras são aquelas que se podem considerar como características fundamentais da moeda; são as funções primárias da moeda. As duas últimas funções são derivadas das funções primárias; não são indispensáveis, mas sim desejáveis.

Mas só a função de meio de pagamento é indispensável, para que este se constitua como moeda.

Em todo caso, analisemos estas quatro funções, avançando desde já que serão feitas alusões a certas propriedades desejáveis da moeda (rarefa, standardização, durabilidade, manuseabilidade, e divisibilidade)¹⁵, que contudo entendemos não ser o lugar para o respetivo desenvolvimento.

i) A moeda como unidade de conta

No contexto de troca direta, vigora um sistema de preços relativos, em que tudo se troca ou avalia em termos de tudo o resto. Contrariamente, com a moeda vigora um sistema de preços absolutos, em que os bens e serviços podem ser avaliados ou trocados contra um mesmo bem, a moeda. Ou seja, a moeda admite a existência de um sistema de preços, o que permite uma significativa redução dos custos de transação.

Diz-se portanto que a moeda, para o ser, desempenha a função de unidade de conta, nela se exprimindo o valor da generalidade das coisas, dos bens e serviços, dos débitos e dos créditos. Consiste então num denominador comum do valor, um intermediário geral das trocas¹⁶.

ii) A moeda como meio de pagamento

Esta é a função principal da moeda, e a única que lhe é exclusiva. De facto, mais nenhum bem desempenha a função de meio de pagamento, sem que imediatamente seja considerado moeda.

A principal vantagem da moeda, face ao contexto de troca direta, é dispensar a dupla coincidência de vontades entre as partes. A moeda surge como intermediário generalizado na troca de bens e serviços.

Considera-se então que a moeda é um meio de pagamento geral (permite a equivalência de todas as coisas, bens e serviços, a um preço), ilimitado (qualquer coisa, independentemente do valor, é suscetível de lhe ser atribuído um preço expresso monetariamente), indeterminado (permite adquirir qualquer coisa, pagar qualquer dívida), e imediato (permite que a aquisição ou liquidação da dívida possa ser feita na altura desejada pelas partes).

Recorde-se a noção de Antunes Varela antes citada: “o dinheiro consiste nas coisas (moedas, notas, mercadorias, etc.) que são utilizadas como meio geral de pagamento das dívidas” [sublinhado nosso].

A moeda é pois um *direito de saque* imediato sobre todos os bens e serviços produzidos numa economia, que se diz ser “portadora de escolha”¹⁷.

Outro aspeto importante está relacionado com o âmbito geográfico de aceitabilidade da moeda. Uma moeda não o será em geografias que lhe não reconheçam a sua função no contexto das trocas, designadamente internacionais.

Em suma, a eleição de um bem como meio de pagamento depende da aceitação geral que dele seja feito pelas pessoas, no contexto das trocas, e não necessariamente por imposição legal.

iii) A moeda como reserva de valor

Assente na função de meio de pagamento, está a função de reserva de valor. Significa que os indivíduos confiam que a moeda represente, hoje, poder aquisitivo, projetável no futuro.

Ou seja, deter moeda é um meio de mobilizar para o futuro a capacidade aquisitiva presente. É um meio de armazenamento da riqueza. Mas riqueza, note-se, totalmente líquida, ou seja, instantaneamente mobilizável, diretamente, como meio de pagamento.

Vários ativos além da moeda podem preencher esta função, designadamente ativos financeiros. É o caso das obrigações, por exemplo. Mas também ativos não financeiros, como sejam terrenos, joias, obras de arte, entre outros.

Contudo, estes exemplos não são equivalentes gerais, ou seja, apesar de cumprirem a função de reserva de valor (porventura de forma mais conveniente que o dinheiro), não constituem meios de pagamento, em virtude da sua reduzida liquidez (têm de ser alienados, para que passem a traduzir-se em poder aquisitivo).

Esta não é uma função primária, mas somente desejável da moeda¹⁸.

iv) A moeda como meio de pagamento diferido no tempo

Esta função deriva das funções primárias antes referidas, de unidade de conta e de meio de pagamento.

Significa reconhecer à moeda os atributos que fazem com que seja a forma mais apropriada de suporte às relações económicas que se projetam e se extinguem no futuro. O meio mais apropriado para exprimir débitos e créditos.

A verificação desta função é potenciada pelas propriedades desejáveis de durabilidade e standardização¹⁹.

Voltando à questão em análise, são os vales dinheiro ou espécie? E em função disso, qual o tratamento fiscal apropriado? Posição adotada.

Em face do exposto, consideramos que os vales não preenchem os requisitos da moeda, a sua atribuição pela entidade patronal não deve ser considerada como rendimento em dinheiro, mas sim como rendimento em espécie.

É que entendemos que os vales (refeição, infância e educação) não preenchem os atributos necessários à função primária e fundamental da moeda. Aquela que é realmente indispensável. Não consubstanciam meios de pagamento. Não com o seu atributo universal intrínseco.

Precise-se: não temos dúvidas de que são um meio de pagamento, efetivo, eficaz e conveniente, entre as entidades que aderiram, ou venham a aderir, ao regime legal aplicável²⁰. Contudo, o requisito que deve ser verificado é mais exigente do que sucede com estes vales.

O meio de pagamento, para o ser no sentido concetualizado fundamental, é que o mesmo seja, recordemos: “geral (permite a equivalência de todas as coisas, bens e serviços, a um preço), (...) indeterminado (permite adquirir qualquer coisa, pagar qualquer dívida (...))”. Estas condições não se verificam.

O que está em causa é a atribuição de meios que permitem o pagamento, mas um *pagamento vinculado*, adstrito por um lado à aquisição de determinados bens e serviços, não a quaisquer bens e serviços, e a determinados fornecedores (os aderentes ao sistema), e não a quaisquer entidades.

Além do mais, dado o enquadramento legal aplicável, parece-nos que não é certo, sequer, que possamos estar perante um meio de pagamento diferido no tempo, dado não ser líquido que o regime legal em vigor perdure, e assegure em caso de extinção, que a eventual “poupança”, seja salvaguardada e mobilizável no futuro.

Assim, consideramos que a diferença entre a atribuição destes vales e a provisão direta dos bens ou serviços pela entidade patronal (situação em que não haveria dúvidas de estarmos perante rendimentos em espécie), acaba por consistir na mera inclusão do beneficiário, no processo material de aquisição (a escolha do fornecedor e do timing de consumo), posto que a entidade patronal já acordou com o colaborador o objeto da aquisição.

Com estes vales, o beneficiário não pode decidir consumir outros bens e serviços (p.e. adquirir luz e eletricidade para a sua habitação), não pode decidir mobilizar os valores à sua disposição (para p.e. aplicar em depósitos a prazo), e não pode, note-se, usar esses valores para pagar impostos!

O imposto, bem sabemos, é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa, sem caráter sancionatório²¹. Prestação pecuniária, uma prestação concretizada em dinheiro. Ora os vales não permitem o pagamento de impostos, precisamente por não serem dinheiro.

Tratando-se de um rendimento em espécie, como consideramos não restarem dúvidas de que é o caso, pese embora a importância da jurisprudência firmada em sentido contrário, há que daí extrair as respetivas consequências.

As quais, como começamos por dizer, emergem sobretudo das mudanças recentemente introduzidas no Código do IRS, quanto ao diferente tratamento dos rendimentos em espécie, ao nível da retenção na fonte. Mudanças essas que foram perfeitamente compreensíveis, justificadas pela Comissão da reforma do IRS pelas "(...) dificuldades práticas que tal situação suscitava, da obrigação de retenção na fonte sobre os rendimentos entregues em espécie, exceto se o próprio sujeito passivo solicitar que tal ocorra"²². No caso das retribuições em análise, não haverá dificuldades de maior de quantificar os rendimentos em espécie (posição que defendemos), dada a sua tradução em direta em valores monetários.

Assim, face ao exposto, consideramos que não é obrigatória mas sim facultativa, para este tipo de rendimentos (vales refeição, infância e educação), a retenção na fonte do IRS, no momento do seu pagamento ou colocação à disposição²³.

Daí resulta, segundo entendemos, que as entidades patronais não têm a obrigação de assumir o papel de substituto tributário²⁴, e como tal, quando não fizerem retenção na fonte, não se lhes aplica o regime de responsabilidade dos casos de substituição tributária²⁵.

BIBLIOGRAFIA:

- NABAIS, J. C., *Direito fiscal*, Almedina (7.ª ed.), 2014.
CHANDLER, L. V., *The economics of money and banking*, Harper & Row Publishers (4.ª ed.), 1964.
Código do IRS.
Código do Trabalho.
COMISSÃO PARA A REFORMA DO IRS 2014, *Anteprojeto da reforma do IRS – Uma reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social*, 2014.
COSTA, M. J. A., *Direito das obrigações*, Almedina (12.ª ed.), 2011. CRUZ, R., NASCIMENTO, A. e ALVES, C., *Sebentas de Instituições e Mercados Financeiros (Vol. I)*, Universidade Católica Portuguesa, 1994.
Lei Geral Tributária.
MORAIS, R. D., *Sobre o IRS*, Almedina (3.ª ed.), 2014.
SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO, *Acórdão no âmbito do Processo nº 0619/09*, 2010.
TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE COIMBRA, *Acórdão no âmbito do Processo nº 601/13*, 2014.
Varela, J. M. A., *Das obrigações em geral (Vol. I)*, Almedina (10.ª ed.), 2008.

¹ Cfr. n.º 2 do artigo 258.º do Código do Trabalho.

² De acordo com o n.º 1 e 2 do artigo 259.º, bem como n.º 1 e n.º 2 do artigo 274.º, do Código do Trabalho.

³ Pode ainda incluir o pagamento de quotizações em clube desportivo, ou numa organização profissional, a cedência de instalações para tempos livres, subsídio de apoio jurídico, ofertas de viagens, etc.

⁴ Cfr. MORAIS, R. D., *Sobre o IRS*, Almedina (3.ª ed.), 2014, p. 37.

⁵ Cfr. MORAIS, R. D., *Ob. Cit.*, p. 50.

⁶ Cfr. artigo 2.º do Código do IRS.

⁷ Expressamente referidos em 2) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

⁸ São uma das formas de "vales sociais", destinados ao pagamento de creches, jardins-de-infância e lactários, previstos no Decreto-Lei n.º 26/99, de 28 de Janeiro, alterado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro.

⁹ Trata-se de outra forma de "vales sociais", neste caso destinados ao pagamento de escolas, estabelecimentos de ensino e outros serviços de educação, bem como de despesas com manuais e livros escolares, também previstos no Decreto-Lei n.º 26/99, de 28 de Janeiro, alterado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, e na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º-A do Código do IRS.

¹⁰ Cfr. alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º-A do Código do IRS

¹¹ Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 3 de Abril de 2014 (Processo 601/13).

¹² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21 de Abril de 2010 (Processo 0619/09).

¹³ Cfr. VARELA, J. M. A., *Das obrigações em geral (Vol. I)*, Almedina (10.ª ed.), 2008, p. 846 (nota de rodapé n.º 1).

¹⁴ Cfr. CHANDLER, L. V., *The economics of money and banking*, Harper & Row Publishers (7.ª ed.), 1964, pp. 3-70. Note-se que entre outras, esta obra é citada por Almeida Costa para fundamentar o conceito económico de dinheiro, cfr. COSTA, M. J. A., *Direito das obrigações*, Almedina (12.ª ed.), 2011, p. 735 (nota de rodapé n.º 2).

¹⁵ Consideram-se propriedades desejáveis da moeda: a rareza (a sua oferta não deve ser tão abundante que possa ameaçar o seu valor como unidade de conta), a estandardização (implica que todos os espécimes sejam equivalentes entre si, encontrando-se garantida a sua homogeneidade e dificultada a sua falsificação), durabilidade (atendendo à finalidade de armazenamento de riqueza), manuseabilidade (a mobilização nas transações não implica para o devedor e para o credor qualquer acréscimo de custo, decorrente da utilização), e divisibilidade (a moeda deve poder cobrir todo o espectro de preços correntemente praticados e praticáveis na economia).

¹⁶ Para que se cumpra perfeitamente esta função da moeda, é necessária estabilidade da unidade de conta, que é como dizer estabilidade do poder aquisitivo da moeda, importando para tal evitar o risco de inflação.

¹⁷ Importa, novamente, salvaguardar que se mantenha estável o poder aquisitivo da moeda, sob pena daquelas propriedades sofrerem uma forte erosão.

¹⁸ Que, novamente, pode ser prejudicada em casos de inflação significativa.

¹⁹ Idem. A inflação redistribui o poder aquisitivo da moeda, em benefício do devedor e prejuízo do credor.

²⁰ Decreto-Lei n.º 26/99, de 28 de Janeiro, alterado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro.

²¹ Cfr. CASALTA NABAIS, J., *Direito fiscal*, Almedina (7.ª ed.), 2014, p. 38.

²² Cfr. COMISSÃO PARA A REFORMA DO IRS 2014, *Anteprojeto da reforma do IRS – Uma reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social*, 2014, p. 65.

²³ Cfr. alínea a) do n.º 1 do artigo 99.º e n.º 3 do artigo 99.º-C do Código do IRS.

²⁴ Cfr. n.º 1 do artigo 20.º da Lei Geral Tributária.

²⁵ Cfr. artigo 28.º da Lei Geral Tributária.

O nosso compromisso

CADA CLIENTE É UM FUTURO DIFERENTE

Na Banif Pensões gostamos de desafios. Principalmente dos desafios que cada cliente nos traz. A sua estrutura, os seus recursos, as suas expectativas. O seu presente e o futuro que querem concretizar. Encaramos cada desafio com a melhor das abordagens: construir a solução em conjunto.

Não dispensa a consulta da informação pré-contratual e contratual legalmente exigida.

Banif Pensões – Sociedade Gestora de Fundos de Pensões, S.A.

Sede Social: Largo da Matriz 45, 9500-118 Ponta Delgada

NIPC: 512 029 253 CRC Ponta Delgada

Capital Social: 1 850 000 Euros

Sede Administrativa: Avª 24 de Julho, 98 – 1º, 1200-870 Lisboa

Telefone: 213 816 200 | Fax: 213 816 201

banifpenseos@banifib.pt

www.banifpenseos.pt

A solução BANIF REFORMA, à qual o Plano de Pensões da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas aderiu, é constituída por um conjunto de 4 Fundos de Pensões Abertos de comercialização conjunta, que representa 4 Perfis de Investimento.

BANIF
REFORMA
JOVEM

BRJ

BANIF
REFORMA
ACTIVA

BRA

BANIF
REFORMA
SENIOR

BRS

BANIF
REFORMA
GARANTIDA

BRG



BANIF
PENSÕES



Nova LEO

"A nova Lei de Enquadramento Orçamental recentemente publicada como Lei n.º 151/2015, de 11 de Setembro, veio revogar a Lei n.º 91/2001, de 20 agosto e as suas 8 alterações, a última das quais no ano passado. Esta Lei é o resultado de dois grupos de trabalho, dos quais tive o privilégio de fazer parte, e de um compromisso do Governo com a TROIKA. Com o presente artigo pretendo apresentar os aspetos mais salientes e inovadores da nova Lei".

Direito



Ana Calado Pinto
REVISORA OFICIAL DE CONTAS



Uma Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) encerra vários objetivos, responsabilidades e expectativas. Mais do que uma LEI, é um manual de melhores práticas, uma linha de continuidade e de sustentabilidade financeira do País, um alicerce da democracia e (porque não dizê-lo assim?), soberania financeiras. Considero fundamental que a LEO consiga, com sucesso, tornar acessível o cumprimento de normas, tornar clara a identificação e sequência dos processos orçamentais e financeiros, melhorar a capacidade de avaliação, auditoria e acompanhamento das informações orçamentais e financeiras para todos os “stakeholders”, para todos os utentes, contribuintes ou cidadãos.

A LEO tem ainda o enorme dever de lançar as bases comuns de classificação de dados e processos orçamentais e financeiros, mesmo que de forma centralizada nas Finanças, e com execução e responsabilidades separadas, partilhadas e desconcentradas nos restantes ministérios. A nossa LEO portuguesa tem de permitir a criação de condições para a avaliação das políticas públicas, responder às exigências da União Europeia em termos do Plano de Estabilidade e estabelecer um sistema de monitorização fiável e transparente que, simultaneamente, antecipe e dê resposta a riscos orçamentais.

Uma boa LEO tem também a responsabilidade de se saber explicar e conduzir a sua própria implementação, a pilotagem como dizem os franceses. Não é por acaso que a nova LEO prevê uma Unidade de Implementação cujo funcionamento se prevê nos três anos necessários à implementação da própria.

As anteriores Leis de Enquadramento Orçamental, e legislação complementar, colocaram desde sempre uma forte tónica na centralização nas Finanças de todas as matérias relacionadas com orçamento e conformidade legal. Já é tradição serem “as Finanças” o último reduto sobre necessidades de funcionamento e investimento, mesmo em processos cujos contornos e necessidades para o País, em termos operacionais, desconheça completamente. Faz-se o jogo do “gato e do rato”. Na impossibilidade de recolha em tempo útil e de forma concertada dos ministérios, de propostas de adequação da despesa ao efetivo comportamento económico das receitas e da tesouraria, procedem as Finanças a cortes imediatos sob rubricas desagregadas, numa base de caixa, desconhecendo se, numa busca de poupança, com a troca não estaremos, meramente, a fazer menos pagamentos (menor execução) mas com mais dívida fora do sistema, com impacto, às vezes não mensurável, nas gerações futuras.

Ao assumir o papel da “palavra final”, as Finanças criam uma desresponsabilização nos ministérios e nos seus dirigentes, apesar da suposta forte legislação sobre responsabilidade financeira, pois permitem que não se façam nem escolhas, nem se definam prioridades. É uma autorização na criação de ambiguidades e na utilização de interpretações “literais” da lei, supostamente ao serviço e em nome do “bem-estar comum”. O resultado, como o tempo tem ditado, levou-nos a uma crise que todos mais ou menos julgamos conhecer.

Sem querer negar o papel fundamental das Finanças no campo orçamental e financeiro, acredito que há que promover a responsabilidade e responsabilização financeira dos processos orçamentais que correspondam à execução de políticas públicas a cargo dos restantes ministérios. O papel do ministério com a pasta das Finanças deverá ser de representação externa dos processos económicos, orçamentais e financeiros, de facilitador interno da legalidade, economia, eficiência e eficácia dos processos financeiros sujeitos a conformidade legal, monitorização dos indicadores económicos e controlo dos limites e compromissos financeiros assumidos, sujeito às

restrições que decorram da lei, do contrato, do orçamento, do plano plurianual, entre outros.

Daí a importância da nova LEO permitir que seja criado um modelo de governação dotando cada Ministro de autonomia de gestão a par de responsabilização, retirando o centralismo do ministério com a pasta das Finanças, criando estruturas financeiras nos ministérios com responsabilidades orçamentais e financeiras que apoiem os ministros na execução de políticas públicas e que respondam perante o ministério das finanças e Assembleia da República. A entidade gestora dos programas orçamental prevista na nova LEO permite uma desconcentração ministerial de decisões com impacto orçamental e financeiro, dentro de um quadro com limites previamente estabelecido e acordado entre todos e sujeito ao controlo de cumprimento das entidades com competências no mesmo. Este novo contexto coloca nos ministérios um enorme desafio.

A melhoria da qualidade, acesso, partilha e produção de informação obriga a que esta esteja normalizada, e que os processos geradores da mesma também sejam “standard”, impere a regra e não a exceção, impõe bases de dados comuns e tempestivas de todos os processos essenciais de natureza orçamental e financeira. Todas as boas práticas indicam que deve ser evitada a proliferação de diferentes prestações de contas sem valor acrescentado e que deve ser promovido o fio condutor que ligue as diferentes produções de informação para vários interlocutores. A aposta em normalização orçamental e contabilística da nova LEO aponta para todos estes caminhos.

Não será a LEO a última e única responsável por este desiderato, aliás, esta Lei prevê a revogação de inúmeras outras leis, mas o novo modelo que apresenta, seja de orçamento seja de contas (base de acréscimo, por exemplo), associados a uma superior monitorização e auditoria, permitem que se venha a poder desenvolver, de forma coerente, um conjunto de macroprocessos que garantam (0) Base orçamental plurianual limitada e controlada, assente em programas mensuráveis e traceáveis, suscetíveis de avaliação política e financeira, de natureza obrigatória; (i) Compromissos registados num sistema central mesmo que assumidos de forma desconcentrada; (ii) Faturas de fornecedores recepcionadas e tratadas centralmente com identificação do processo de despesa a que respeitam de forma desmaterializada; (iii) Gestão de compromissos e planeamento de tesouraria por data (mês) de vencimento; (iv) Sistema de receita integrados ou integráveis com regras claras de depósitos em contas bancárias comuns; (v) Sistema de pagamentos centralizado e direto ao terceiro; (vi) Consignação circunscrita apenas a empréstimos, fundos comunitários, doações e projetos aprovados; (vii) Sistema único modular e integrado de contabilidade e prestação de contas que permita a monitorização constante e controlo de operações; (viii) Regime financeiro único para os organismos; (ix) A criação de indicadores de monitorização sob a responsabilidade de Entidade Reguladora e Controlo da Contabilidade Pública (DGO e/ou IGF) que garantam a monitorização do sistema (ix) A institucionalização da consolidação de contas

Muito haverá para dizer sobre a LEO, seja em matéria de princípios, calendários, programas, limites, certificação de contas ou estabilidade, mas o mais importante é referir a enorme reforma silenciosa que encerra. Estejamos todos à altura do seu desafio.

IFAC Emite Recomendação sobre Práticas de Auditoria

A IFAC emitiu uma Recomendação sobre Práticas de Auditoria relativa às Responsabilidades do Sócio responsável pelo trabalho quando este não estiver localizado onde a maioria do trabalho de auditoria é realizado.

Como uma primeira resposta às preocupações levantadas sobre situações em que os sócios responsáveis pela auditoria não estão localizados onde a maioria do trabalho de auditoria é realizado, incluindo preocupações levantadas por certos reguladores e órgãos de supervisão de auditoria, a IFAC emitiu uma recomendação para lembrar os auditores das responsabilidades do sócio responsável pelo trabalho descrito nas Normas Internacionais de Auditoria (ISA).

O IAASB continuará a procurar mais informações sobre as circunstâncias abordadas nesta Recomendação considerando o trabalho a realizar nas auditorias de grupos e o controlo de qualidade.

Poderá visualizar esta Recomendação no website da IFAC (www.ifac.org)

IFAC Emite Novas Propostas sobre a Resposta do Auditor ao Incumprimento ou Suspeita de Incumprimento com Leis e Regulamentos

A IFAC emitiu, no passado dia 20 de agosto, um Projeto de Alterações às normas internacionais do IAASB relativamente às respostas do auditor sobre incumprimento e suspeitas de incumprimento com leis e regulamentos numa auditoria de demonstrações financeiras.

As emendas propostas visam dar resposta ao projecto emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) em maio de 2015 sobre o mesmo tema.

Poderá visualizar as novas propostas no website da IFAC (www.ifac.org)

Considerações sobre as Divulgações numa Auditoria de Demonstrações Financeiras

A IFAC emitiu novas considerações dirigidas aos auditores sobre as divulgações numa Auditoria de Demonstrações Financeiras. Estas considerações que darão origem a alterações nas ISA visam focar a atenção dos auditores às divulgações no âmbito da auditoria das demonstrações financeiras.

As mudanças incluem exigências reforçadas na ISA 315 (revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente*, ISA 330 (Revista), *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*, e na ISA 700 (revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, bem como alterações ao material de aplicação.

Poderá visualizar as novas propostas no website da IFAC (www.ifac.org)

Guia para Trabalhos de Compilação

A IFAC emitiu, em setembro, um Guia que visa, em primeiro lugar ajudar as organizações membros da IFAC e os seus membros na prática, especialmente as pequenas e médias firmas de auditoria, com a implementação de ISRS 4410 (revista), *Trabalhos de Compilação*, que é uma das Normas Internacionais sobre Serviços Relacionados desenvolvida exclusivamente pela International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

Os profissionais podem usar o Guia como uma introdução para trabalhos de compilação, para aprofundar a sua compreensão e conhecimento prévio, como um guia de referência do dia-a-dia, ou como base para módulos de formação. O Guia inclui orientações práticas sobre a aplicação dos requisitos da norma e "Pontos a Considerar", que oferecem sugestões para facilitar a eficiência e tratar áreas onde os profissionais muitas vezes encontram dificuldades.

Apresentando exemplos ilustrativos ao lado de textos relevantes da ISRS, o Guia inclui também apêndices com listas de verificação que podem ser utilizados pelos profissionais ou adaptados para atender aos requisitos da sua jurisdição

Poderá visualizar este guia no website da IFAC (www.ifac.org)

Extrato de **A República**,
de **Platão**

Momento de leitura

— Certamente que cada governo estabelece as leis de acordo com a sua conveniência: a democracia, leis democráticas; a monarquia, leis monárquicas, e os outros da mesma maneira. Uma vez promulgadas essas leis, fazem saber que é justo para os governos aquilo que lhes convém, e castigam os transgressores, a título de que violaram a lei e cometeram uma injustiça. Aqui tens, meu excelente amigo, aquilo que eu quero dizer, ao afirmar que há um só modelo de justiça em todos os Estados — o que convém aos poderes constituídos. Ora estes é que detêm a força. De onde resulta, para quem pensar correctamente, que a justiça é a mesma em toda a parte: a conveniência do mais forte. [Trasímaco].

— Agora — disse eu [Sócrates] — percebi o que queres dizer. Se é verdade ou não, tentarei compreendê-lo. Que a justiça era a conveniência, foi, pois, a resposta que deste, tu também, ó Trasímaco. (...) Uma vez que tu e eu concordamos em que a justiça é algo de conveniente, e que tu acrescentas a esta definição que essa conveniência é a do mais forte, e eu ignoro se é assim, temos de examinar a questão.

— Examina — disse ele

— Assim farei — respondi —. Ora diz-me lá: não manténs que obedecer aos que governam é acto de justiça?

— Sim, senhor.

— E os governantes em cada um dos Estados são infalíveis, ou capazes de cometer algum erro?

— Certamente que são capazes de cometer algum erro.

— Portanto, quando experimentam formular leis, formulam umas bem, outras não?

— Julgo bem que sim.

— Mas fazer bem leis é naturalmente promulgar aquilo que lhes convém; não as fazer bem, aquilo que é prejudicial. Não achas?

— Acho.

— Mas o que eles promulgam tem de ser feito pelos súbditos, e isso é que é a justiça?

— Como não?

— Segundo o teu raciocínio, não só é justo fazer aquilo que convém ao mais forte, mas também, inversamente, aquilo que lhe é prejudicial.

(...)

— (...) os homens de bem não querem governar nem por causa das riquezas, nem das honrarias, porquanto não querem ser apodados de mercenários, exigindo abertamente o salário do seu cargo, nem de ladrões, tirando vantagem da sua posição. Tão-pouco querem governar por causa das honrarias, uma vez que não as

estimam. Força é, pois, que sejam contrangidos e castigados, se se pretende que eles consentam em governar; de onde vem que se arrisca a ser considerado uma vergonha ir voluntariamente para o poder, sem aguardar a necessidade de tal passo. Ora o maior dos castigos é ser governado por quem é pior do que nós, se não quisermos governar nós mesmos. É com receio disso, me parece, que os bons ocupam as magistraturas, quando governam; e então vão para o poder, não como quem vai tomar conta de qualquer benefício, nem para com ele gozar, mas como quem vai para uma necessidade, sem ter pessoas melhores do que eles, nem mesmo iguais, para quem possa relegá-lo. Efectivamente, arriscar-nos-íamos, se houvesse um Estado de homens de bem, a que houvesse competição para não governar, como agora as há para alcançar o poder, e tornar-se-ia então evidente que o verdadeiro chefe não nasceu para velar pela sua conveniência, mas pela dos seus súbditos. De tal maneira que todo aquele que fosse sensato preferiria receber benefícios de outrem a ter o trabalho de ajudar ele os outros. Portanto, de modo algum concordo com Trasímaco, em que a justiça seja a conveniência do mais forte. [Sócrates]

(...)

— (...) resultou agora para mim que nada fiquei a saber com esta discussão. Desde que não sei o que é a justiça, menos ainda saberei se se dá o caso de ela ser uma virtude ou não, e se quem a possui é ou não feliz. [Sócrates]

Curso de Preparação para Candidatos a ROC

No mês de setembro teve início o quarto e último Grupo de Módulos do Curso de Preparação para Revisores Oficiais de Contas 2015. Este curso teve início em outubro de 2014 e terminará no próximo mês de novembro.

Em outubro teve início um novo Curso de Preparação para Revisores Oficiais de Contas, desta vez o CPROC 2016. Tal como é habitual, este curso está a decorrer em Lisboa e no Porto, tem uma carga horária total de 256 horas, estruturadas em quatro Grupos de 64 horas cada.

Este CPROC terá uma carga horária adicional de 20 horas no 4.º Grupo de módulos (módulo de Auditoria). Estas horas serão ministradas previamente ao período em que é leccionado o 4.º Grupo, são de inscrição opcional e o emolumento é liquidado separadamente.

Formação contínua

Durante o terceiro trimestre, a Ordem promoveu e realizou os seguintes cursos de Formação Contínua: "Reforma do IRS em detalhe", "Auditoria Forense", "Aspetos administrativos num trabalho de auditoria", "Auditoria de grupos", "Benefícios fiscais para pessoas coletivas", "Novo Código Fiscal de Investimento", "Créditos incobráveis, perspetiva contabilística, fiscal e legal", "Consolidação avançada", "Fiscalidade internacional, mecanismos de eliminação da dupla tributação", "Auditoria forense", "Preparação e análise da demonstração dos fluxos de caixa", "Ativos fixos: imparidades, depreciação, mais e menos valias, revalorizações, aspetos contabilísticos e fiscais", "Auditoria a entidades do Ministério da Saúde", "Avaliação de empresas e negócios".

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

No próximo trimestre, estão planeados cursos sobre novos temas: "Continuidade: indicadores, análise e/ou trabalhos a efetuar, impacto nos relatórios/CLC", "Aumentos e reduções de capital social: aspetos legais, fiscais e contabilísticos", "Fiscalidade das entidades do setor não lucrativo", "Novo crédito fiscal extraordinário ao investimento", "Fiscalidade do setor imobiliário", "Inversão do sujeito passivo", "Contratação pública na actividade dos revisores", "Revitalização de empresas".

Os referidos cursos enquadram-se no Regulamento de Formação Contínua atribuindo créditos certificados, como definido.

Plano de Formação Profissional Contínua

outubro a dezembro 2015

	out	nov	dez
Auditoria			
Auditoria a subsídios e sua contabilização			
Auditoria a instituições do ensino superior			
Planeamento de auditoria, materialidade e avaliação do risco			
Auditoria a controlos aplicacionais			
Continuidade: indicadores, análise e/ou trabalho trabalhos a efetuar; impacto nos relatórios/CLC			
Procedimentos analíticos em auditoria			
Qualidade e Organização			
Sistema interno de controlo de qualidade para pequenas e médias SROC			
Código de ética - casos práticos			
Contabilidade			
Normas internacionais para o setor público			
Atualização das IAS/IFRS			
Alterações ao Sistema de Normalização Contabilística			
Aumentos e reduções de capital social: aspetos legais, fiscais e contabilísticos			
Fiscalidade			
Impostos diferidos nas contas individuais e consolidadas			
Novo Regime Fiscal dos Organismos de Investimento Coletivo			
Código dos regimes contributivos do sistema Previdencial da Segurança Social			
Fiscalidade por rubricas do Capital Próprio e da Demonstração de Resultados			
Fiscalidade nas autarquias locais			
Fiscalidade das entidades do setor não lucrativo			
Novo crédito fiscal extraordinário ao investimento			
IRC - Apuramento do resultado fiscal do período de tributação 2015			
Responsabilidade em reversão fiscal			
Fiscalidade do setor imobiliário (IVA, IRC, IMI, IMT)			
Inversão do sujeito passivo - artº 78 CIVA			
Direito			
Regime jurídico do revisor oficial de contas			
Fraude e branqueamento de capitais - Quadro legal			
Contratação pública na atividade dos revisores			
Direito Penal e Económico			
Outros			
Fusões e concentrações - aspectos legais, contabilísticos e fiscais			
Insolvências e Liquidação de sociedades			
Revitalização de empresas (complementar com novo código CIRE)			



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



A intervenção do ROC inspira confiança aos agentes económicos

*O ROC previne riscos, defende a legalidade,
antecipa problemas, encontra soluções.*

SEDE:

Rua do Salitre n.º 51
1250-198 Lisboa
T 21 353 61 58 | F 21 353 61 49

SECÇÃO REGIONAL DO NORTE:

Avenida da Boavista, n.º 3477/3521, 2.º
4100-139 Porto
T 22 616 81 17 | F 22 610 21 58

www.oroc.pt