

REVISORES AUDITORES

Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



Nº 72 | JANEIRO_MARÇO 2016 | Edição Trimestral | Distribuição Gratuita

**Questões sobre
às novas leis
sobre auditoria**

**Análise
Estatística
em Auditoria**

Pedro Reis

**Integrated
Reporting <IR>:**
*O novo paradigma em
Corporate Reporting*

Maria Albertina Rodrigues
Ana Isabel Morais
João Vieira da Cunha

**Os Desafios
do SNC-AP**

António Gonçalves Monteiro

PRÉMIO OROC | OCC

PROFESSOR DOUTOR ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA

*«...milhões e milhões
de seres humanos continuam
a lançar gotas de água.
O mar é assim feito. Por mais
que outros gastem, absorvam,
destruam, o mar subsiste.»*

PARTICIPE

Candidaturas aceites
até 16 de setembro de 2016

consulte o regulamento
em www.oroc.pt e www.occ.pt



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



ORDEM
DOS CONTABILISTAS
CERTIFICADOS



Editorial

José Azevedo Rodrigues
BASTONÁRIO

O ano de 2016 constitui um marco significativo para o exercício profissional dos revisores oficiais de contas, não apenas pela entrada em vigor do novo regime de supervisão de auditoria, tendo-se extinto no fim do ano de 2015 o CNSA-Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria e passando as suas atribuições para a nova autoridade de supervisão, CMVM, como também do novo estatuto profissional, com as implicações daí decorrentes.

Os processos de transição de regimes e de modelos de gestão e de regulação geram sempre dificuldades em diversos domínios, sobretudo enquanto reguladores e regulados não atingirem a estabilidade necessária ao bom funcionamento dos seus processos operativos. A Ordem, considera fundamental a existência de uma adequada supervisão de auditoria, por isso ela própria e muito antes da aprovação de qualquer regulamentação europeia neste domínio, instituiu mecanismos de controlo de qualidade dos seus membros, em defesa do interesse público, tendo vindo a exercê-lo com o necessário equilíbrio sem que o mesmo afetasse o nível de exigência das conclusões que os processos de controlo de qualidade assim o determinam.

O seu posicionamento crítico quanto ao modelo de supervisão aprovado, não tem a ver com a sua existência, pois considera que o mesmo é necessário, nem com a entidade escolhida para exercer a mesma, com a qual sempre teve e continua a ter relações de franca cooperação, mas sobretudo com a forma e o conteúdo de várias normas consignadas na legislação ora entrada em vigor.

O que sempre defendemos foi uma melhor e mais inteligente regulação, que não significa desregulamentar ou suprimir regras, mas sobretudo responsabilizar mais os agentes pelos atos praticados e pelos seus efeitos nos destinatários dos seus serviços. Na realidade atendendo aos princípios que norteiam uma **smart regulation**, muito ficou por cumprir, a saber:

- **O risco:** o grau de exigência e o tipo de controlo dos regimes regulatórios do acesso e exercício de uma determinada profissão devem ser proporcionais ao

co para o interesse público que é preciso proteger. Basta recolher a lista de entidades classificadas como entidade de interesse público (EIP) para se confirmar a ausência de reflexão sobre este quesito nas normas aprovadas (Portugal tem quase o dobro de EIP da Alemanha);

- **A participação:** há que perceber com algum rigor e profundidade o contexto onde as normas irão ser aplicadas. Tal exige não apenas o cumprimento da formalidade da “consulta” mas sobretudo um espírito aberto (*open mind*) para as recomendações oriundas de outras fontes de conhecimento e de saber para melhor regulação. O processo foi o inverso, ou seja, cumpriu-se com a formalidade da consulta cujos resultados foram nulos por falta de abertura em se acolher sugestões e recomendações oriunda de várias entidades e de vários quadrantes económicos, sociais e profissionais;
- **A regra one in, one out:** ou seja, uma regulação inteligente deverá originar uma redução dos encargos administrativos líquidos para a sociedade. A recente aprovação da Portaria n.º 74-C/2016 de 24 de março constitui uma contradição viva deste princípio, dado que a mesma irá onerar em mais de dois milhões de euros os encargos dos revisores e sociedades de revisores oficiais de contas ou das entidades clientes caso os profissionais decidam “repassar” esta nova taxação para estes últimos;
- **O Make it Easy:** que consiste na simplificação dos processos e eliminação de encargos administrativos desnecessários através da eliminação ou redução daquilo que na gestão se podem classificar como *atividades sem valor acrescentado*, entendidas estas como uma forma organizada e burocrática de desperdício de recursos, em particular um dos mais escassos no mundo em que vivemos que é o tempo. Basta avaliar o grau de burocracia incorporado na legislação aprovada entre nós para ser claro que este não foi seguramente um tema apreciado e muito menos avaliado.

Mas sobretudo o que se nos afigura mais preocupante é a continuada propagação de uma cultura daqueles que acreditam que quanto mais documentos forem pedidos a um cidadão (de preferência em papel) melhor prevenida fica a fraude e o seu comportamento ético e deontológico.

A Ordem incentiva todos os seus membros no rigoroso cumprimento das normas vigentes sem, contudo, deixar de continuar focada na melhoria da regulamentação da auditoria, sabendo da relevância do papel dos revisores no ambiente difícil que o país atravessa, tendo a consciência de que só com uma qualidade superior dos seus trabalhos e com uma atitude ética positivamente reconhecida, poderão contribuir de forma proactiva para a reversão dos inúmeros sinais negativos que o modelo económico e financeiro dos últimos anos foi portador. Para isso continuamos a apostar num conjunto de princípios fundamentais na sua atuação como entidade também supervisora, designadamente: (i) a clara identificação dos objetivos da supervisão; (ii) o adequado equilíbrio entre os custos envolvidos e os objetivos pretendidos; (iii) o conhecimento do valor acrescentado para o fim último da ação dos revisores que é a confiança dos serviços prestados se atendermos sobretudo ao seu interesse público.

Nunca é demais salientar a necessidade de manter o nosso foco profissional no contributo para a melhoria da transparência da informação e para a “accountability” das entidades onde exercemos funções de interesse público. Aproxima-se, a passos largos, a adoção do modelo contabilístico das Administrações Públicas (SNC-AP) e dos impactos na sua fiscalização, para o qual devemos orientar os nossos esforços de melhoria de competências.

Sumário



03

01 Editorial

03 Em Foco

QUESTÕES SOBRE AS NOVAS LEIS SOBRE AUDITORIA

04 Notícias

CMVM – SUPERVISÃO DOS AUDITORES

FALECIMENTO DE JOSÉ VIEIRA DOS REIS, BASTONÁRIO DA ORDEM DE 2000 A 2005

EURONEXT LISBON

CEO

06 Atividade Interna da Ordem

CONSELHO DISCIPLINAR DA OROC – SÚMULA DA ATIVIDADE EM 2015

ASSEMBLEIA GERAL APROVA RELATÓRIO E CONTAS DE 2015 E À MARGEM DEBATE NOVO

REGIME DE SUPERVISÃO DE AUDITORIA

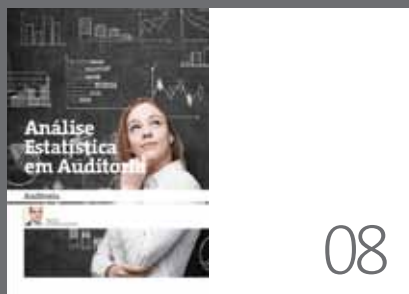
08 Auditoria

ANÁLISE ESTATÍSTICA EM AUDITORIA

Pedro Jorge Mendonça Oliveira Queirós dos Reis

O PLANEAMENTO DE UM TRABALHO DE AUDITORIA A UMA UNIDADE HOSPITALAR INSERIDA NO SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE. ASPETOS ESPECÍFICOS A CONSIDERAR

Bruno Miguel de Anes Santana Rodrigues



08

34 Contabilidade e Relato

INTEGRATED REPORTING <IR> – O NOVO PARADIGMA EM CORPORATE REPORTING

Maria Albertina Rodrigues, Ana Isabel Morais e João Vieira da Cunha

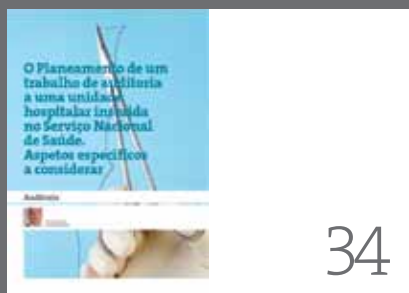
OS DESAFIOS DO SNC-AP

António Gonçalves Monteiro

48 Segurança Social

O NOSSO OBJETIVO É MELHORAR A RELAÇÃO ENTRE AS EMPRESAS E A SEGURANÇA SOCIAL

Cláudia Joaquim



34

52 Mundo

IAASB FINALIZA ALTERAÇÕES PARA O RELATO DO AUDITOR SOBRE RELATÓRIOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE FORMALIDADE ESPECIAL

O IMPACTO DA REFORMA DE AUDITORIA SOBRE OS COMITÉS DE AUDITORIA NA EUROPA

ESTADO DE IMPLEMENTAÇÃO DA LEGISLAÇÃO EUROPEIA DE AUDITORIA

54 Lazer

MOMENTO DE LEITURA

56 Formação

CURSO DE PREPARAÇÃO PARA CANDIDATOS A ROC

FORMAÇÃO CONTÍNUA

E-LEARNING

PLANO DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL CONTÍNUA



48



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

Questões sobre as novas leis sobre auditoria

A Ordem continua o trabalho árduo de estudo das novas leis e de procura das melhores soluções. Na edição anterior foi dada notícia de que a Ordem solicitou o pedido de inconstitucionalidade de algumas disposições. No primeiro trimestre do ano foi efetuada uma queixa à Comissão Europeia pelo facto de não estar a ser respeitado o Regulamento Europeu no que dispõe sobre o regime transitório relativo à rotação de auditores. Entretanto, tomou conhecimento de que foi colocada questão semelhante pelo Parlamento Europeu à Comissão como publicado e que, pela sua relevância se transcreve:

Questão do Parlamento Europeu à Comissão: Novo Regime de auditoria para entidades de interesse público

Publicado 19/04/2016:
06 de abril de 2016 - E-002792-16

Nuno Melo (PPE)

O novo regime de auditoria para as entidades de interesse público (Regulamento (UE) n.º 537/2014) tem vindo a levar os Estados-Membros a adoptarem legislação que não está em conformidade com o regulamento.

Nos termos do artigo 41 a rotação obrigatória das firmas de auditoria é para ser aplicada:

- a partir de 17 de junho de 2020 se o auditor, em 17 de junho de 2014, estiver em funções há 20 anos ou mais;
- a partir de 17 de junho de 2023 se o auditor, em 17 de junho de 2014, estiver em funções há mais de 11 e menos de 20 anos;

A Comissão confirmou que este era o entendimento, na sua resposta à pergunta escrita E-09001/2015.

Em Portugal, a autoridade competente para esta matéria, a CMVM (Comissão do Mercado de Valores Mobiliários), é de opinião, de acordo com as suas "FAQ", que a duração do período em que o auditor exerceu funções até à entrada em vigor da Lei n.º 140/2015 é totalmente considerada, para efeitos de eventual renovação de mandato, por revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas. Mandatos de auditoria iniciados há mais de 10 anos em 1 de janeiro de 2016 estão a ser autorizados a continuar até ao final do mandato em curso, mas a renovação é proibida a partir de 1 de janeiro de 2016.

Assim um mandato de auditoria que, digamos, esteja no seu 12º ano consecutivo em 17 de junho de 2014 (e, portanto, o 14º ano em 1 de Janeiro de 2016) e que termina a 31 de dezembro de 2016 não poderá ser renovado para o exercício de 2017, e o efeito final será infringir o regulamento.

A Comissão está consciente desta situação, que contraria as garantias previstas no artigo 41 bem como a transição gradual e segurança jurídica protegida ao seu abrigo? O que tenciona fazer a este respeito?

Aproveita-se para informar que a Comissão Europeia tem o dever de responder a esta pergunta no prazo de seis semanas.

A Ordem tem outras diligências em curso sobre outros assuntos despoletados pelas novas leis, incluindo o diálogo com a CMVM e com o Ministério das Finanças. A Ordem está permanentemente assessorada jurídica e tecnicamente na procura das melhores soluções.

Mantém-se o apelo a todos os Colegas de envio de questões ou sugestões para o endereço novasleis@oroc.pt. Nem todas as questões têm resposta segura no enquadramento jurídico atual dados alguns erros ou lacunas detetados mas são todas relevantes para o trabalho em curso. Espera-se poder encontrar-se resposta cabal no âmbito dos diálogos em curso ou se necessário através de alterações legislativas.



CMVM – Supervisão dos auditores

Durante o primeiro trimestre de 2016 foi publicado o seguinte:

Regulamento da CMVM, n.º 4 de 2015, publicado no Diário da República em 26 de janeiro de 2016 – entrou em vigor em 27 de janeiro de 2016;

Portaria n.º 74-C / 2016, publicada na II série do Diário da República de 24 de março – entrou em vigor em 24 de março de 2016 com efeitos a 1 de janeiro de 2016.

Também durante este trimestre foi conhecida a nomeação do Diretor do Departamento de Supervisão de Auditoria, Dr. Fernando Teixeira Pinto.

A Ordem tem mantido contactos regulares com a CMVM, nomeadamente com o Dr. Fernando Teixeira Pinto, com vista à melhor aplicação das novas leis e à melhor operacionalidade das tarefas que cumpre executar.

É entendimento da Ordem que há muitos aspetos a corrigir nas novas leis, na portaria e no regulamento da CMVM e continua as diversas diligências que identifica como apropriadas com vista às correções possíveis.

O Conselho Diretivo, entretanto, apela a todos os Colegas que cumpram os deveres que se encontram definidos e que apresentem as dificuldades com que se depararem, de modo a que as dificuldades possam ser resolvidas sem porem em causa o cumprimento dos deveres.



Falecimento de José Vieira dos Reis, Bastonário da Ordem de 2000 a 2005

Faleceu no passado dia 17 de fevereiro de 2016 o Bastonário da Ordem de 2000 a 2005, Dr. José Vieira dos Reis.

O atual Bastonário, José de Azevedo Rodrigues lembrou a ação desenvolvida pelo Colega José Vieira dos Reis na defesa desta Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, tendo contribuído de modo incontornável para a afirmação da profissão. José Vieira dos Reis foi também Presidente da então Câmara dos Revisores Oficiais de Contas, tendo sido durante o seu mandato que ocorreu a transformação em Ordem, com a publicação do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro.

A Ordem esteve representada nas cerimónias fúnebres que tiveram lugar, nas quais se registou uma muito significativa participação de colegas e amigos bem como de outras instituições e individualidades que pretenderam acompanhar a família e prestar a sua homenagem. Tal participação foi evidência clara da importância do trabalho realizado pelo Ilustre Colega falecido, em diversas vertentes da sua vida.

Euronext Lisbon

Quarta Gala dos Euronext Lisbon Awards

A Euronext distinguiu em janeiro, na quarta Gala dos Euronext Lisbon Awards, as entidades emitentes, intermediários financeiros e outras instituições e pessoas que, em 2014, se destacaram pelo seu desempenho, no mercado de capitais português. Podem ser consultados mais detalhes sobre o evento e sobre os prémios atribuídos em <http://www.bolsadelisboa.com.pt/euronext-lisbon-awards/2015>

CEO

A Euronext anunciou no seu site em 31 de março de 2016 que “o Supervisory Board aprovou por unanimidade a nomeação de Maria João Borges Carioca Rodrigues como CEO da Euronext Lisbon, CEO da Interbolsa e membro do Conselho de Administração da Euronext N.V., aguardando-se todas as aprovações relevantes regulatórias e dos acionistas” (<https://www.euronext.com/pt-pt/noticias/euronext-nomeia-maria-joao-borges-carioca-rodrigues-como-ceo-da-uronext-lisbon>).

A Ordem, na pessoa do seu Bastonário José de Azevedo Rodrigues endereçou a Luís Laginha de Sousa votos de sucesso nas funções que assumir após a conclusão das suas funções de CEO na Euronext Lisbon e congratulou-se como trabalho realizado nesta função.

Conselho Disciplinar da OROC – Súmula da Atividade em 2015

O movimento ocorrido nos processos disciplinares e nos processos de inquérito no ano de 2015, foi o seguinte:

Natureza	N.º de processos	Arquivados	Convertidos em PD	Sancionados	Transitados para 2016
Processos de Inquérito	5	3	1		1
Transitados de 2014	2	2	-		-
Instaurados em 2015	3	1	1		1
Processos Disciplinares	41	3		16	22
Transitados de 2014(*)	24	3		16	5
Instaurados em 2015	17	-		-	17

(*) 3 processos encontram-se suspensos aguardando produção de melhor prova

Nos processos disciplinares sancionados aplicaram-se as seguintes penas:

Escala das penas aplicadas	N.º de processos	Natureza da infração		
		Qualidade do trabalho	Ética e deontologia	Incompatibilidades
Advertência	4	-	-	4
Advertência registada	6	-	-	6
Multa de €5.000	1	1	-	-
Multa de €9.000	1	-	-	1
Multa de €10.000	2	-	1	1
Suspensão de 5 anos	2	2	-	-
	16	3	1	12



Assembleia Geral aprova Relatório e Contas de 2015 e à margem debate novo regime de supervisão de auditoria



A Assembleia Geral da Ordem reuniu no passado dia 17 de março de 2016 e aprovou o relatório e contas apresentado relativamente ao período findo em 31 de dezembro de 2015.

Os Colegas presentes aproveitaram a oportunidade para debater com o Conselho Diretivo alguns aspetos do novo regime de supervisão de auditoria. Foram manifestados diversos desagrados, nomeadamente quanto ao excesso de burocracia imposta aos revisores oficiais de contas sem qualquer benefício para a profissão ou para o interesse público que compete proteger. Foi manifestado o entendimento de que a Ordem deveria ser o elo de ligação com a CMVM, devendo os Revisores Oficiais de Contas ser dispensados de fazer as comunicações à CMVM de informação de que a Ordem dispõe ou pode dispor, evitando-se a dupla ou tripla comunicação. O Conselho Diretivo reiterou o seu compromisso de envidar os melhores esforços com vista a contribuir para correção das situações apontadas e apelou a todos os Colegas que colaborassem endereçando as suas dúvidas ou as suas sugestões ao Conselho Diretivo pela via que entendessem mais conveniente, considerando ser de privilegiar o uso do endereço novasleis@oroc.pt.

À data não era conhecida a publicação da portaria sobre taxas de supervisão de auditoria, que apenas veio a ser publicada em 24 de março de 2016.



Análise Estatística em Auditoria

Auditoria



Pedro Reis
REVISOR OFICIAL DE CONTAS





5. Nota prévia

Numa das edições anteriores da revista foram apresentadas as principais características do processo de amostragem em auditoria, incluindo uma sugestão para a divisão do processo por fases: (i) Planeamento e conceção da amostra, (ii) determinação do tamanho apropriado da amostra, (iii) seleção da amostra, (iv) aplicação de procedimentos de auditoria apropriados, e, (v) avaliação dos resultados da amostra. Assim, o artigo completo inclui a seguinte estrutura:

Primeira parte:

1. Introdução;
2. Objetivos;
3. Contextualização normativa de auditoria e estatística;
4. Fases do processo de amostragem;

Segunda parte:

5. Nota prévia;
6. Ferramentas de cálculo;
7. Aspectos complementares;
8. Caso Prático;
9. Conclusão;
10. Bibliografia;
11. Anexos.

Nesta segunda parte do presente artigo, serão apresentadas as ferramentas que permitem a aplicação prática das diferentes fases do processo de amostragem.

Com o objetivo de partilhar as ferramentas de trabalho, encontram-se disponíveis os livros de Excel com exemplos de folhas de trabalho desenvolvidas pelo Autor no link <http://www.oroc.pt/fotos/edi-tor2/Revista/72/AnaliseEstatisticaFinanceira.zip>.

6. Ferramentas de Cálculo

6.1 Ferramenta de cálculo da dimensão da amostra de testes de conformidade

Um dos modos de calcular a dimensão da amostra para efeitos de execução de testes de conformidade consiste na utilização da distribuição binomial, em função dos parâmetros (i) Risco de amostragem (Ra), (ii) Taxa de desvio tolerável (pT) e (iii) Taxa de desvio esperada (pE). Este procedimento pode ser executado com o apoio da seguinte fórmula VBA no Excel:

```
Function BinomSample(risk As Double, pE As Double, pT As Double)
Dim n As Double, k As Double
If risk <= 0 Or risk >= 1 Or pE < 0 Or pE >= 1 Or pT <= 0 Or pT >= 1 Then
BinomSample = CVErr(xlErrNum)
Else
n = Application.WorksheetFunction.RoundUp(Log(risk) / Log(1 - pT), 0)
k = Application.WorksheetFunction.RoundUp(pE * n, 0)
While Application.WorksheetFunction.BinomDist(k, n, pT, True) > risk And n <= 9999
n = n + 1
k = Application.WorksheetFunction.RoundUp(pE * n, 0)
Wend
BinomSample = If(Application.WorksheetFunction.BinomDist(k, n, pT, True) <= risk, n,
CVErr(xlErrNA))
End If
End Function
```

Nota: Macro adaptada de Stewart, T. R., 2012, *Technical Notes on the AICPA Audit Guide Audit Sampling*, American Institute of Certified Public Accountants, Inc. (AICPA).

Ao ativar a macro na folha de cálculo, fica disponível a função "BinomSample", que é função dos parâmetros indicados, ou seja: =BinomSample(Ra;pT;pE). Tratando-se de um processo iterativo, optou-se por limitar o resultado até 9999, no sentido de não tornar o cálculo lento, considerando que dimensões superiores a 9999 não acrescentam informação ao objetivo pretendido. Complementarmente, apresentam-se as tabelas de dimensão da amostra para riscos de amostragem de 5% e 10%, para alguns exemplos de Taxa de desvio tolerável e Taxa 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	

Dimensão da amostra de acordo com distribuição binomial com nível de confiança de 90%											
de	Risco de amostragem	Taxa de desvio tolerável (pT)									
		10%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%
Taxa de desvio esperada (pE)	0.00%	114	76	57	45	38	32	28	25	22	11
	0.25%	194	129	96	77	64	55	48	42	38	18
	0.50%	194	129	96	77	64	55	48	42	38	18
	0.75%	265	129	96	77	64	55	48	42	38	18
	1.00%	398	176	96	77	64	55	48	42	38	18
	1.50%	1463	265	132	105	64	55	48	42	38	18
	2.00%	N/d	590	198	132	88	75	48	42	38	18
	2.50%	N/d	2079	353	158	110	75	65	58	38	18
	3.00%	N/d	N/d	730	258	132	94	65	58	52	18
	3.50%	N/d	N/d	2712	400	194	113	82	73	52	18
	4.00%	N/d	N/d	N/d	873	274	149	98	73	65	18
	4.50%	N/d	N/d	N/d	3310	485	218	130	87	65	18
	5.00%	N/d	N/d	N/d	N/d	1019	318	160	115	78	18
5.50%	N/d	N/d	N/d	N/d	3890	544	234	142	104	18	
6.00%	N/d	N/d	N/d	N/d	N/d	1150	349	182	116	25	

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

6.2 Ferramenta de cálculo da dimensão da amostra de testes de detalhe

O cálculo da amostra estatística para testes de detalhe pode seguir a distribuição Gama inversa, em função dos parâmetros (i) Risco de amostragem (Ra), (ii) Taxa de desvio tolerável (pT) e (iii) Taxa de desvio esperada (pE), (iv) Rácio entre a taxa de desvio esperada e a taxa de desvio tolerável (pE/pT) para a qual existe a seguinte fórmula VBA passível de adicionar ao Excel:

```
Function MUSFactor(risk As Double, e As Double)
Dim Fl As Double, F As Double
Dim i As Integer
If risk <= 0 Or risk >= 1 Or e < 0 Or e >= 1 Then
MUSFactor = CVErr(xlErrNum)
Else
F = Application.WorksheetFunction.GammaInv(1 - risk, 1, 1)
If e = 0 Then
MUSFactor = F
Else
Fl = 0
i = 0
While Abs(Fl - F) > 0.000001 And i <= 1000
Fl = F
F = Application.WorksheetFunction.GammaInv(1 - risk, 1 + e * Fl, 1)
i = i + 1
Wend
MUSFactor = If(Abs(Fl - F) <= 0.000001, F, CVErr(xlErrNum))
End If
End If
End Function
```

Nota: Macro disponível em Stewart, T. R., 2012, Technical Notes on the AICPA Audit Guide Audit Sampling, American Institute of Certified Public Accountants, Inc. (AICPA).

Ao ativar a macro na folha de cálculo, fica disponível a função "MUSFactor", que é função dos parâmetros indicados, ou seja: =MUSFactor(Ra;pE/pT). Tratando-se de um processo iterativo, a fórmula proposta pelo AICPA limita o número de cálculos a 1000 tentativas de cálculo do fator.

O valor da amostra é dado pela divisão do MUSFactor e a taxa de desvio tolerável em percentagem da população, ou seja: n=MUSFactor / pT. Complementarmente, apresentam-se as tabelas de dimensão da amostra para riscos de amostragem de 5% e 10%, para alguns exemplos de Taxa de desvio tolerável e Taxa de desvio esperada:

Risco de aceitação incorrecta	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

Risco de aceitação incorrecta	Rácio pE/pT (1)	Taxa de desvio tolerável em % da população									
		1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%
10%	0%	231	116	77	58	47	39	33	29	26	24
10%	5%	252	126	84	63	51	42	36	32	28	26
10%	10%	277	139	93	70	56	47	40	35	31	28
10%	15%	307	154	103	77	62	52	44	39	35	31
10%	20%	341	171	114	86	69	57	49	43	38	35
10%	25%	383	192	128	96	77	64	55	48	43	39
10%	30%	433	217	145	109	87	73	62	55	49	44
10%	35%	495	248	165	124	99	83	71	62	55	50
10%	40%	572	286	191	143	115	96	82	72	64	58
10%	45%	671	336	224	168	135	112	96	84	75	68
10%	50%	799	400	267	200	160	134	115	100	89	80

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

6.3 Ferramenta de extrapolação de desvios para testes de conformidade

Uma vez identificados os desvios na amostra analisada para o auditor, os mesmos deverão ser extrapolados. De acordo com a distribuição binomial, usada na execução de testes de controlo, esta extrapolação deverá obedecer aos seguintes parâmetros (i) Risco de amostragem (Ra), (ii) Dimensão da amostra (n) e (iii) Número de erros identificados (k). Este procedimento pode ser executado com o apoio da seguinte fórmula VBA no Excel:



```
Function BinomSampleVal(risk As Double, n As Double, k As Double)
Dim pT As Double, pA As Double
If risk <= 0 Or risk >= 1 Or k > n Then
    BinomSampleVal = CVErr(xlErrNum)
Else
    pA = 1
    pT = pA / 100
While Application.WorksheetFunction.BinomDist(k, n, pT, True) > risk And n <= 9999
    pA = pA + 0.001
    pT = pA / 100 + 0.001
Wend
BinomSampleVal = If(Application.WorksheetFunction.BinomDist(k, n, pT, True) <= risk, pT,
CVErr(xlErrNA))
End If
End Function
```

Nota: Macro adaptada de Stewart, T. R., 2012, Technical Notes on the AICPA Audit Guide Audit Sampling, American Institute of Certified Public Accountants, Inc. (AICPA).

Ao ativar a macro na folha de cálculo, fica disponível a função "BinomSampleVal", que é função dos parâmetros indicados, ou seja: =BinomSampleVal(Ra;n;k). Tratando-se de um processo iterativo, optou-se por limitar o resultado até 9999, no sentido de não tornar o cálculo lento, considerando que dimensões superiores a 9999 não acrescentam informação ao objetivo pretendido. Complementarmente, apresentam-se as tabelas de dimensão da amostra para riscos de amostragem de 5% e 10%, para alguns exemplos de dimensões de amostra e número de erros identificados.

Extrapolação de erros identificados na amostra para a população, de acordo com distribuição binomial com nível de confiança de 90%											
Risco de amostragem de 10%	Número de erros identificados										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Dimensão da amostra	10	20.6%	33.7%	45.0%	55.2%	64.6%	73.3%	81.2%	88.4%	94.5%	99.0%
	20	10.9%	18.1%	24.5%	30.4%	36.1%	41.5%	46.7%	51.8%	56.7%	61.5%
	30	7.4%	12.4%	16.8%	20.9%	24.9%	28.7%	32.5%	36.1%	39.7%	43.2%
	40	5.6%	9.4%	12.8%	15.9%	19.0%	22.0%	24.8%	27.7%	30.5%	33.2%
	50	4.5%	7.6%	10.3%	12.9%	15.4%	17.8%	20.1%	22.4%	24.7%	26.9%
	75	3.0%	5.1%	6.9%	8.7%	10.4%	12.0%	13.6%	15.2%	16.7%	18.3%
	100	2.3%	3.8%	5.2%	6.6%	7.8%	9.1%	10.3%	11.5%	12.7%	13.8%
	125	1.8%	3.1%	4.2%	5.3%	6.3%	7.3%	8.3%	9.2%	10.2%	11.1%
	150	1.5%	2.6%	3.5%	4.4%	5.3%	6.1%	6.9%	7.7%	8.5%	9.3%
	175	1.3%	2.2%	3.0%	3.8%	4.5%	5.2%	5.9%	6.6%	7.3%	8.0%
	200	1.1%	1.9%	2.6%	3.3%	4.0%	4.6%	5.2%	5.8%	6.4%	7.0%
	250	1.0%	1.5%	2.1%	2.7%	3.2%	3.7%	4.2%	4.7%	5.1%	5.6%
	300	1.0%	1.3%	1.8%	2.2%	2.6%	3.1%	3.5%	3.9%	4.3%	4.7%
	350	1.0%	1.1%	1.5%	1.9%	2.3%	2.6%	3.0%	3.3%	3.7%	4.0%
	400	1.0%	1.0%	1.3%	1.7%	2.0%	2.3%	2.6%	2.9%	3.2%	3.5%

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%

6.4 Ferramenta de extrapolação de desvios para testes de detalhe

Uma vez identificados os desvios na amostra analisada para o auditor, os mesmos deverão ser extrapolados. De acordo com a distribuição Gama inversa, estes fatores são facilmente apurados através da seguinte fórmula do Microsoft Excel (sugere-se arredondamento do resultado a três casas decimais, para maior precisão do resultado): =INVGAMA(1-"Risco de aceitação incorrecta";1+"N.º de erros";1). Na tabela, considera-se como fator de confiança o valor indicado para zero erros, consoante o nível de risco de aceitação incorrecta pretendido

Fatores de confiança e de expansão para avaliação da amostra								
N.º de erros	Risco de aceitação incorreta							
	5%	10%	15%	20%	25%	30%	40%	50%
0	2.996	2.303	1.898	1.610	1.387	1.204	0.917	0.694
1	4.744	3.890	3.373	2.995	2.693	2.440	2.023	1.679
2	6.296	5.323	4.724	4.280	3.921	3.616	3.106	2.675
3	7.754	6.681	6.014	5.516	5.110	4.763	4.176	3.673
4	9.154	7.994	7.267	6.721	6.275	5.891	5.237	4.671
5	10.514	9.275	8.495	7.906	7.423	7.006	6.292	5.671
6	11.843	10.533	9.704	9.076	8.559	8.112	7.343	6.670
7	13.149	11.771	10.897	10.233	9.685	9.209	8.390	7.670
8	14.435	12.995	12.078	11.380	10.803	10.301	9.434	8.669
9	15.706	14.206	13.249	12.519	11.914	11.388	10.476	9.669
10	16.963	15.407	14.412	13.651	13.020	12.470	11.516	10.669
11	18.208	16.599	15.567	14.777	14.121	13.548	12.554	11.669
12	19.443	17.782	16.715	15.898	15.218	14.624	13.590	12.669
13	20.669	18.958	17.858	17.014	16.311	15.696	14.625	13.669
14	21.887	20.129	18.996	18.126	17.400	16.766	15.658	14.669
15	23.098	21.293	20.129	19.234	18.487	17.833	16.691	15.668
16	24.302	22.452	21.257	20.338	19.571	18.898	17.722	16.668
17	25.500	23.607	22.383	21.440	20.652	19.961	18.753	17.668
18	26.692	24.757	23.504	22.539	21.731	21.023	19.783	18.668
19	27.880	25.903	24.622	23.635	22.809	22.083	20.812	19.668
20	29.063	27.046	25.738	24.728	23.884	23.141	21.840	20.668

Nota: Distribuição Gama inversa arredondada por excesso à terceira casa decimal.

Para efeitos de extrapolação estatística do resultado da análise de auditoria à amostra, são consideradas as variações nos coeficientes da tabela anterior. Deste modo, para os mesmos níveis de risco de aceitação incorreta apresentam-se os referidos fatores de expansão a aplicar em cada patamar de erro identificado:

Variação nos fatores e de expansão para avaliação da amostra								
N.º de erros	Risco de aceitação incorreta							
	5%	10%	15%	20%	25%	30%	40%	50%
0 → 1	1.748	1.587	1.475	1.385	1.306	1.236	1.106	0.985
1 → 2	1.552	1.433	1.351	1.285	1.228	1.176	1.083	0.996
2 → 3	1.458	1.358	1.290	1.236	1.189	1.147	1.070	0.998
3 → 4	1.400	1.313	1.253	1.205	1.165	1.128	1.061	0.998
4 → 5	1.360	1.281	1.228	1.185	1.148	1.115	1.055	1.000
5 → 6	1.329	1.258	1.209	1.170	1.136	1.106	1.051	0.999
6 → 7	1.306	1.238	1.193	1.157	1.126	1.097	1.047	1.000
7 → 8	1.286	1.224	1.181	1.147	1.118	1.092	1.044	0.999
8 → 9	1.271	1.211	1.171	1.139	1.111	1.087	1.042	1.000
9 → 10	1.257	1.201	1.163	1.132	1.106	1.082	1.040	1.000
10 → 11	1.245	1.192	1.155	1.126	1.101	1.078	1.038	1.000
11 → 12	1.235	1.183	1.148	1.121	1.097	1.076	1.036	1.000
12 → 13	1.226	1.176	1.143	1.116	1.093	1.072	1.035	1.000
13 → 14	1.218	1.171	1.138	1.112	1.089	1.070	1.033	1.000
14 → 15	1.211	1.164	1.133	1.108	1.087	1.067	1.033	0.999
15 → 16	1.204	1.159	1.128	1.104	1.084	1.065	1.031	1.000
16 → 17	1.198	1.155	1.126	1.102	1.081	1.063	1.031	1.000
17 → 18	1.192	1.150	1.121	1.099	1.079	1.062	1.030	1.000
18 → 19	1.188	1.146	1.118	1.096	1.078	1.060	1.029	1.000
19 → 20	1.183	1.143	1.116	1.093	1.075	1.058	1.028	1.000

7. Aspectos complementares

Uma vez apresentado o procedimento recomendado a adotar nos testes aos controlos e testes de detalhe, importa complementar este documento com duas secções adicionais: (i) a abordagem clássica da amostragem por variáveis e, (ii) o efeito das variáveis na dimensão da amostra.

7.1 Abordagem clássica da amostragem por variáveis

Conforme referido no final da secção 4.5.2, o MUS está desenhado para testar potenciais sobreavaliações da população, tornando a abordagem clássica da amostragem por variáveis uma alternativa viável para o auditor conseguir concluir acerca de determinada população após identificação de erros de diferentes naturezas.

A abordagem clássica da amostragem por variáveis considera a teoria da distribuição normal para avaliar as características de uma população, baseando-se nos resultados de determinada amostra. Esta abordagem integra em si um conjunto de vantagens e desvantagens que se sintetizam na seguinte tabela:

Abordagem clássica da amostragem por variáveis: Vantagens e desvantagens da sua utilização	
Vantagens	Desvantagens
Quando o auditor espera um número relativamente elevado de erros, deste método normalmente resulta um tamanho de amostra menor do que o que decorre do MUS.	Se forem estimadas poucas distorções, a verdadeira variância tende a ser subestimada, e a projeção resultante das distorções e os limites de confiança não devem ser considerados.
As técnicas são eficazes para episódios de subavaliação e sobreavaliação.	Não funciona bem quando pouca ou nenhuma distorção é esperado na população.
A seleção dos saldos zero geralmente não requer considerações especiais de desenho da amostra.	Para determinar o tamanho da amostra, o auditor deve estimar o desvio padrão das diferenças de auditoria.

Considerando que na primeira parte do artigo já foram apresentadas as fases do processo de amostragem, as principais características deste modelo serão apresentadas de modo resumido.

7.1.1 AS VARIÁVEIS CHAVE

As variáveis chave da abordagem clássica são as seguintes:

- Dimensão da população (N): A dimensão é exprimida na unidade de medida que se pretende testar, podendo ser o número de unidades monetárias;
- Dimensão da amostra (n): Corresponde ao número de itens a testar pelo auditor

- Coeficiente de confiança: corresponde ao valor de Z da distribuição normal em função do nível de confiança pretendido para o teste em causa. Nos casos mais frequentes, Z assume o valor de 1,645 para um nível de confiança de 90% e 1,960 para um nível de confiança de 95%;
- Erro tolerável (E_T): definição já explorada anteriormente;
- Erro expectável (E_E): definição já explorada anteriormente;
- Desvio padrão estimado ($\hat{\sigma}_e$): corresponde ao desvio padrão que se espera que possa existir na população. Este valor poderá decorrer da experiência do auditor de períodos anteriores ou da análise a uma amostra inicial;
- Desvio padrão da amostra ($\hat{\sigma}_a$): corresponde ao desvio padrão verificado pelo auditor;
- Soma dos erros identificados na amostra (ΣE_A): corresponde à soma aritmética dos erros identificados pelo auditor, decorrente da execução dos procedimentos de auditoria;
- Erro médio da amostra (\bar{E}): rácio de diferenças identificadas na amostra.

7.1.2 AS FÓRMULAS DE CÁLCULO FUNDAMENTAIS

As variáveis chave da abordagem clássica são as seguintes:

- Cálculo da dimensão da amostra: $n = \left(\frac{N \times Z \times \hat{\sigma}_e}{E_T - E_E} \right)^2$
- Erro médio da amostra: $\bar{E} = \frac{\Sigma E_A}{n}$
- Desvio padrão da amostra: $\hat{\sigma}_a = \sqrt{\frac{(\Sigma E_A)^2 - n \times \bar{E}^2}{n-1}}$
- Limite de confiança (LC): $LC = N \times Z \times \frac{\hat{\sigma}_a}{\sqrt{n}}$
- Erro projetado para a população (EPP): $EPP = N \times \bar{E}$
- Intervalo de confiança (IC): $[IC] \lambda = _ =] EPP - LC; EPP + LC [$

7.1.3 CONCLUSÃO

Da aplicação das fórmulas sintetizadas na secção anterior o auditor apura o intervalo de confiança para o desvio que espera que possa existir na população, para determinado nível de confiança. Após o cálculo do intervalo de confiança, caso os dois limites não ultrapassem o valor do erro tolerável, o auditor conclui que com base na evidência recolhida, para determinado nível de confiança, que a conta em análise não se encontra materialmente distorcida.

7.2 Efeitos dos fatores na dimensão da amostra

Conforme é possível observar nas tabelas apresentadas na secção 6, tanto para os testes aos controlos como para os testes de detalhes, os fatores estatísticos influenciam a dimensão da amostra. Apresenta-se uma síntese do impacto que as variáveis estatísticas têm na dimensão da amostra e respetiva contextualização.

Fator	Efeito na dimensão da amostra	Observações práticas
Um aumento no nível de segurança desejado	Aumento	À medida que o nível de segurança exigido pelo auditor aumenta, a amostra aumenta, sendo necessário desenvolver trabalho adicional que permita atingir esse nível de segurança.
Um aumento na distorção tolerável	Diminuição	À medida que a distorção tolerável aumenta, a dimensão da amostra diminui. O facto do auditor aceitar um nível de erro superior dispensa-o de efetuar uma análise mais aprofunda sobre determinada população.
Um aumento na distorção esperada	Aumento	Quanto maior for a quantia de distorção que o auditor espera encontrar na população, maior terá de ser a dimensão da amostra. Este facto decorre da proximidade que o auditor espera que possa existir entre o erro esperado e o erro tolerável, que implicará um maior esforço na análise da amostra, de modo a mitigar o risco de aceitação incorreta.
Dimensão da população	Efeito negligenciável	Para grandes populações, a dimensão real da população pouco ou nenhum efeito tem na dimensão da amostra.

À medida que o nível de segurança exigido pelo auditor aumenta, a amostra aumenta, sendo necessário desenvolver trabalho adicional que permita atingir esse nível de segurança.

8. Caso Prático

Esta secção pretende dar uma ilustração de casos práticos da aplicação de ferramentas de amostragem estatística a testes aos controlos e a testes de detalhes.

Considerando a componente prática que este trabalho pretende apresentar, optei por inserir as folhas de trabalho que são em si ilustrativas do trabalho desenvolvido:

- Folha de detalhe do procedimento desenvolvido, que descreve o posicionamento do auditor em todas as fases do procedimento;
- Folha de seleção da amostra, a qual é apresentada numa versão simplificada dada a sua extensão;
- Folha de aplicação de procedimentos de auditoria e avaliação dos resultados da amostra, também simplificada, considerando a sua extensão.

Note-se que de modo a garantir a salvaguarda e confidencialidade da informação, os dados das folhas de trabalho foram alterados, abreviados ou apresentados de modo parcial.

8.1 Teste aos controlos

Apresentação do Caso Prático

A entidade " Entidade para exemplo de testes aos controlos, S.A." dedica-se à atividade de locação financeira, encontrando-se sujeita a supervisão por parte do Banco de Portugal. Neste sentido, a entidade encontra-se abrangida pela obrigação de reporte estabelecida pelo Aviso nº 2/2014 do Banco de Portugal no âmbito da adequação e eficácia do sistema de controlo interno no âmbito da prevenção do branqueamento de capitais e do financiamento do terrorismo.

Um dos procedimentos utilizados pela instituição consiste no conhecimento dos seus clientes através do procedimento de controlo interno "Conhecer a entidade", que o auditor pretende testar.

Trabalho desenvolvido

A primeira folha de trabalho descreve o posicionamento do auditor face ao teste que se propõe a executar, detalhando ainda qual o seu juízo profissional face às principais variáveis do teste e as suas conclusões sobre os trabalhos desenvolvidos.

Entidade	Entidade para exemplo de testes aos controlos, S.A.	Referência	B1	
Data criação	4/28/2015	TESTE AO CONTROLO "Conhecer A Entidade" (CAE)	Ciclo	
Autor	Tec. 1			B - Carteira
Data revisão	4/29/2015		Data referência	5/31/2015
Autor	Tec. 2		Data de fecho	12/31/2015

Objetivos:

Validar que a Entidade adota o procedimento de controlo CAE, conforme definido pelos procedimentos internos. Resumidamente, o CAE consiste no preenchimento de um formulário e recolha de informação de suporte para todos os campos do mesmo.

Trabalho desenvolvido:

Desenvolvemos procedimentos de amostragem estatística com o objetivo de validar a adoção e eficácia do controlo CAE.

A) Determinar o tamanho apropriado da amostra

A1. Objetivos da revisão / auditoria	Definir os objetivos específicos da revisão/auditoria: Validar que a Entidade adota o procedimento de controlo CAE, conforme definido pelos procedimentos internos.	
	Definir os procedimentos de revisão/auditoria: Desenvolver procedimentos de auditoria sobre uma amostragem estatística.	
	Considerar se é apropriada a revisão/auditoria por amostragem: Considerando a dimensão da população e os objetivos do procedimento, conclui-se que é apropriado desenvolver trabalhos por amostragem.	
A2. População	Definir a natureza da prova e definir a condição de erro: Considera-se erro a existência de um cliente, para o qual não se encontrem preenchidos os suportados os campos críticos do formulário CAE.	
	Definir a população: Todos os clientes.	
	Definir a unidade de amostragem: A unidade de amostragem é o cliente.	
A3. Dimensão da amostra	Considerar se é apropriada a estratificação da população: Tratando-se de uma análise de atributos da natureza apresentada, não é apropriada a estratificação da população.	
	Definir o risco de amostragem: é definido o risco de amostragem no nível de:	10%
	Definir o erro tolerável (taxa máxima de desvio aceitável):	5%
	Definir o erro esperado (estimar a taxa de desvio da população): O erro esperado é de:	2%
	Calcular a dimensão inicial da amostra: Com base nos indicadores apresentados a amostra é de:	105

B) Selecionar a amostra

B1: Assegurar a representatividade: a amostra de 105 elementos da população de acordo com a Distribuição Binomial é considerada representativa da população, considerando um risco de amostragem de 10%.

B2: Escolha do método de seleção da amostra: a amostra será selecionada pelo método estatístico "Seleção aleatória" (B2).

C) Aplicar procedimentos de auditoria

Os procedimentos de auditoria foram desenvolvidos na folha de trabalho B3.

D) Avaliar os resultados da amostra

D1. Análise dos erros na amostra	Verificação da condição de erro: os erros identificados foram assinalados com os seguintes símbolo: r	
	Eventual execução de procedimentos alternativos: Não foi identificada a necessidade de executar procedimentos alternativos.	
	Consideração dos aspetos qualitativos: A natureza de erro identificada não é suscetível de configurar considerações adicionais relativa a outros aspetos qualitativos.	
D2. Projeção dos resultados	Eventual identificação de características comuns e de subpopulações: Não aplicável.	
	Existência de subpopulações: Não aplicável.	
D3. Reavaliação do risco de amostragem	Extrapolação dos resultados para a população: da extrapolação: procedemos à extrapolação dos resultados na folha B3.	
	Comparação do erro da população com o erro tolerável: procedemos a esta comparação na folha B3.	
	Reconsideração do risco de amostragem: em função dos resultados apurados, não foi identificada necessidade de reconsiderar o risco de amostragem.	
D4. Conclusão	Eventualmente, extensão dos procedimentos ou execução de procedimentos alternativos: Não aplicável.	
	Confirmação da avaliação preliminar do risco de controlo: Da extrapolação dos resultados da amostra, concluímos que o controlo da aprovação apresenta uma taxa de desvio extrapolada superior à taxa de desvio tolerável. A Entidade B. justificou o sucedido clarificando que se trata de erro de pontual e não recorrente, tendo ainda assim aceitado necessidade de rever o procedimento de controlo interno e implementar salvaguardas adicionais. Ainda que o controlo tenha falhado o teste de auditoria, verificamos que em momento posterior o cliente foi objeto de 2ª aprovação por parte do nível definido nos procedimentos de controlo interno da Entidade B., pelo que concluímos que apesar da falha este risco se encontra mitigado.	

Conclusão final:

Com base nos procedimentos desenvolvidos, concluímos com o risco de aceitação incorreta de 10%, que a Entidade aplica o procedimento CAE.

A segunda folha de trabalho refere-se à evidência de auditoria relativa à seleção da amostra, considerando a população em análise.

Entidade	Entidade para exemplo de testes aos controlos, S.A.		Referência	B2
Data criação	28/04/2015	SELECÇÃO DA AMOSTRA (Teste ao controlo CAE)	Ciclo	B - Carteira
Autor	Tec. 1		Data referência	31/5/2015
Data revisão	29/4/2015		Data de fecho	31/12/2015
Autor	Tec. 2			

Objetivo:

Selecionar uma amostra de 105 elementos, com base no método estatístico "Seleção Aleatória", à população "Carteira de crédito", que inclui 27.796 elementos.

Trabalho desenvolvido:

1. Listamos a carteira de crédito a 31.05.2014, que correspondem à população em análise;
2. Procedemos à seleção do modo de cálculo manual;
3. Adaptamos a tabela da amostra para dimensão pretendida;
4. Ao fechar o documento, o MS Excel efetuou o cálculo da fórmula "+ALEATÓRIOENTRE", garantindo que a amostra aleatória é aquela que é testada.

Conclusão:

A seleção de 105 elementos da população foi efetuada com sucesso.

População de carteira de crédito

#	N.º Cliente	Nome do cliente	Montante inicial	Capital vincendo
1	120010	Cliente N.º 120010	10 882 706	4 682 744
2	120022	Cliente N.º 120022	9 497 631	9 086 107
3	120028	Cliente N.º 120028	115 859	37 472
4	120036	Cliente N.º 120036	142 222	77 114
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
27793	550562	Cliente N.º 550562	15 837	6 280
27794	550592	Cliente N.º 550592	13 290	3 511
27795	550598	Cliente N.º 550598	7 877	6 018
27796	550626	Cliente N.º 550626	8 642	5 310

Amostra selecionada

# Amostra	Correspondência com a População			
	# *	Nome do cliente	N.º Cliente	Montante inicial
1	16809	Cliente N.º 381628	381628	43 462
2	10591	Cliente N.º 284743	284743	5 485
3	3907	Cliente N.º 181276	181276	13 256
4	24045	Cliente N.º 493461	493461	30 106
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
102	15666	Cliente N.º 364344	364344	15 190
103	9591	Cliente N.º 268813	268813	82 366
104	80	Cliente N.º 121469	121469	118 753
105	21526	Cliente N.º 454981	454981	19 528

* Fórmula de campo aleatório: =ALEATÓRIOENTRE(1;27796)

Auditoria

Entidade	Entidade para exemplo de testes aos controlos, S.A.											Referência	B3
Data criação	28/4/2015											Ciclo	B - Carteira
Autor	Tec. 1												
Data revisão	29/4/2015											Data referência	31/5/2015
Autor	Tec. 2											Data de fecho	31/12/2015

Objetivo:

Avaliar os procedimentos da empresa relativas à aceitação do novos cliente, no que respeita à adoção do formulário KYC.

Trabalho desenvolvido:

Realização de testes que relativos à adoção dos procedimentos adotados num processo de aceitação de novo cliente.

Extrapolação dos resultados da análise, considerando os parâmetros de extrapolação da análise estatística

Conclusão:

Da extrapolação dos resultados da amostra, concluímos com um nível de confiança de 90% que, para a população em análise, a Entidade adota o procedimento de controlo CAE, conforme definido pelos procedimentos internos.

Assim, o controlo da aprovação se encontra devidamente implementado e é cumprido pela entidade, apresentando uma taxa de desvio extrapolada inferior à taxa de desvio tolerável para (i) todos os campos de informação necessária; (ii) a aprovação pelo nível de aprovação adequado.

Amostra selecionada			Verificação de informação documental											Processo de aprovação									
			Identificação do cliente					Informação financeira e fiscal						Outros formulários internos			Informação de base			Teste de auditoria			
# Amostra	# Linha na carteira	N.º Cliente	Nome	Morada	Certidão Perm.	Estatutos	Órgãos gestão	Relatório e Contas	IES	Modelo 3	Modelo 22	Certidão AT	Certidão SS	Rating	Ficha 1 (Interna)	Ficha 2 (Interna)	Ficha 3 (Interna)	Tipo de crédito	Montante inicial I&E	Classific. de risco	Nível de aprovação	Aprovação efetivo	Conclusão
1	16809	381628	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	●	●	●	●	Tipo 3	43	6	Ap 2	Ap 2	✓
2	10591	284743	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	●	●	●	●	Tipo 4	5	3	Ap 4	Ap 4	✓
3	3907	181276	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	●	●	●	●	Tipo 5	13	1	Ap 5	Ap 5	✓
4	24045	493461	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	●	●	●	●	Tipo 7	30	7	Ap 2	Ap 2	✓
5	14050	339111	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	●	●	●	●	Tipo 3	117	2	Ap 5	Ap 5	✓
6	18659	410457	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	●	●	●	●	Tipo 6	6	2	Ap 5	Ap 5	✓
7	12040	308037	✓	✓	✓	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓	✓	●	●	●	●	Tipo 5	40	3	Ap 4	Ap 5	×
8	25153	510344	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	●	●	●	●	Tipo 3	8	2	Ap 5	Ap 5	✓
9	2012	151693	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×	✓	✓	✓	●	●	●	●	Tipo 2	11	4	Ap 4	Ap 4	✓
10	27589	547561	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	●	●	●	●	Tipo 2	157	8	Ap 4	Ap 4	✓
104	80	121469	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	●	●	●	●	Tipo 4	119	2	Ap 5	Ap 5	✓
105	21526	454981	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	●	●	●	●	Tipo 2	20	6	Ap 4	Ap 5	×
Resultados / Legenda	✓	105	105	104	105	105	104	105	104	105	105	105	105	-	-	-	-	Documento físico verificado (Validado)					103
	●	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	105	105	105	105	Verificado informaticamente					-
	×	-	-	1	-	-	1	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	Informação não disponível (Não validado)					2

Análise de resultados e extrapolação

N.º Erros	-	-	1	-	-	1	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2
N.º Erros / Amostra	0,00%	0,00%	0,95%	0,00%	0,00%	0,95%	0,00%	0,95%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	1,90%	
% Extrapolada	2,17%	2,17%	3,65%	2,17%	2,17%	3,65%	2,17%	3,65%	2,17%	2,17%	2,17%	2,17%	2,17%	2,17%	2,17%	2,17%	2,17%	2,17%	2,17%	2,17%	2,17%	4,99%	
% Tolerável	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	
Conclusão	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	

No exemplo apresentado, da execução de procedimentos de auditoria à amostra selecionada, o auditor identificou uma exceção decorrente da aprovação do cliente não ter sido efetuada pelo nível hierárquico adequado.

Da extrapolação dos resultados da amostra, ao verificar que a taxa de desvio extrapolada é superior à taxa de desvio tolerável o auditor pode concluir que os testes aos controlos não suportam a conclusão de que o controlo esteja a funcionar de uma forma eficaz. Ao concluir que os controlos não são eficazes o auditor necessita de modificar a extensão, oportunidade e natureza dos procedimentos substantivos. No caso em apreço a entidade auditada justificou o sucedido clarificando tratar-se de erro de pontual e não recorrente, apresentando evidência justificativa e qual o procedimento existente para salvaguardar o evento que despoletou a teórica falha no controlo. Este facto levou o auditor a concluir que o risco se encontrava mitigado, facto que foi reforçado pela iniciativa do cliente em incluir no manual de procedimentos o referido "procedimento existente para salvaguardar o evento que despoletou a teórica falha no controlo", passando ele próprio a figurar enquanto mecanismo de controlo.

8.2 Teste de detalhe

Apresentação do Caso Prático

A entidade " Entidade para exemplo de testes de detalhe, S.A." dedica-se à produção de componentes em plástico para a indústria automóvel, apresentando no final do período um valor significativo de inventários. Da avaliação de risco da entidade, o auditor concluiu que deveriam ser adotados procedimentos de amostragem estatística na validação da asserção da existência para este tipo de ativos.

Trabalho desenvolvido

A primeira folha de trabalho descreve o posicionamento do auditor face ao teste que se propõe a executar, detalhando ainda qual o seu juízo profissional face às principais variáveis do teste e as suas conclusões sobre os trabalhos desenvolvidos.



Entidade	Entidade para exemplo de testes aos controlos, S.A.		Referência	C1
Data criação	30/12/2015	TESTE À EXISTÊNCIA DE INVENTÁRIOS (Inventário de Produtos Acabados)	Ciclo	C - Stocks
Autor	Tec. 1		Data referência	31/12/2015
Data revisão	02/01/2015		Data de fecho	31/12/2015
Autor	Tec. 2			

Objetivos

Testar a asserção da existência aos produtos acabados e concluir se os mesmos apresentam ou não distorções materialmente relevantes.

Trabalho desenvolvido

Aplicamos procedimentos de amostragem estatística no teste de quantidades dos produtos acabados.
Após selecionar a amostra, desenvolvemos testes de recontagem às referências que compunham a amostra.
Após sintetizar os erros identificados, extrapolamos os resultados da amostra para toda a população.

A) Determinar o tamanho apropriado da amostra

A1. Objetivos da revisão / auditoria	Definir os objetivos específicos da revisão/auditoria: Testar a asserção da existência aos produtos acabados.	
	Definir os procedimentos de revisão/auditoria: Desenvolver procedimentos de auditoria sobre uma amostragem estatística.	
	Considerar se é apropriada a revisão/auditoria por amostragem: Considerando a dimensão da população e os objetivos do procedimento, conclui-se que é apropriado desenvolver trabalhos por amostragem.	
	Definir a natureza da prova e definir a condição de erro: Considera-se erro a existência de uma quantidade diferente à que consta na listagem final de produtos acabados.	
A2. População	Definir a população: Todos os lotes de produtos acabados.	12 078 937
	Definir a unidade de amostragem: A unidade de amostragem são metros.	
	Considerar se é apropriada a estratificação da população: Tratando-se de uma análise de atributos da natureza apresentada, não é apropriada a estratificação da população.	
A3. Dimensão da amostra	Definir o risco de amostragem: é definido o risco de amostragem no nível de:	5,00%
	Definir o erro tolerável (taxa máxima de desvio aceitável):	2,00%
	Definir o erro esperado (estimar a taxa de desvio da população): O erro esperado é de:	0,50%
	Rácio pE/pT - divisão entre a taxa de desvio esperado e a taxa de desvio tolerável.	25,00%
	Dimensão da amostra de acordo com o MUS.	262
	Intervalo de amostragem (IA): Com base no valor da população o intervalo de amostragem é de:	46 102,81

B) Selecionar a amostra

B1: Assegurar a representatividade: a amostra de 262 elementos da população de acordo com a Distribuição Inversa de Gama é considerada representativa da população, considerando um risco de amostragem de 5%.

B2: Escolha do método de seleção da amostra: a amostra será selecionada pelo método estatístico "MUS" (C2).

C) Aplicar procedimentos de auditoria

Os procedimentos de auditoria foram desenvolvidos na folha de trabalho C3.

D) Avaliar os resultados da amostra

D1. Análise dos erros na amostra	Verificação da condição de erro: os erros identificados foram sintetizados na folha C3.
	Eventual execução de procedimentos alternativos: Não foi identificada a necessidade de executar procedimentos alternativos.
	Consideração dos aspetos qualitativos: A natureza de erro identificada não é suscetível de configurar considerações adicionais relativa a outros aspetos qualitativos.
	Eventual identificação de características comuns e de subpopulações: Não aplicável.
D2. Projeção dos resultados	Existência de subpopulações: Não aplicável.
	Extrapolação dos resultados para a população: da extrapolação: procedemos à extrapolação dos resultados na folha C4.
D3. Reavaliação do risco de amostragem	Comparação do erro da população com o erro tolerável: procedemos a esta comparação na folha C4.
	Reconsideração do risco de amostragem: em função dos resultados apurados, não foi identificada necessidade de reconsiderar o risco de amostragem.
	Eventualmente, extensão dos procedimentos ou execução de procedimentos alternativos: Não aplicável.
D4. Conclusão	Concluímos com um nível de confiança de 95% que a população não se encontra sobreavaliada em mais de 161 mil Euros. Uma vez que a sobreavaliação estimada é inferior ao desvio máximo aceitável, concluímos que esta população não integra sobreavaliações materialmente relevantes.

Conclusão final

Com base nos procedimentos desenvolvidos, concluímos com um nível de confiança de 95% que esta população não integra sobreavaliações materialmente relevantes.

A segunda folha de trabalho refere-se à evidência de auditoria relativa à seleção da amostra, considerando a população em análise.

Entidade	Entidade para exemplo de testes de detalhe, S.A.		Referência	C 2
Data criação	30/12/2015	SELEÇÃO DA AMOSTRA (Teste à existência de inventários - Inventário de Produtos Acabados)	Ciclo	C - Stocks
Autor	Tec. 1			
Data revisão	02/01/2015		Data referência	31/12/2015
Autor	Tec. 2		Data de fecho	31/12/2015

Objetivo

Selecionar uma amostra de 262 elementos, com base no método estatístico MUS, à população "Produtos acabados", que inclui 4951 itens.

Trabalho desenvolvido

- Listamos as referências de produto acabado a 30.12.2015, que correspondem à população em análise;
- Selecionamos o item para a amostra sempre que o valor acumulado da população, com base no critério MUS, considerando um intervalo de amostragem de: 46 102,81 Euros.

Conclusão

A seleção de 262 elementos da população foi efetuada com sucesso.

População de lotes de produto acabado a 30.12.2015								Seleção MUS	
#	# Lote	Armazém	Descritivo	Qtd.	Valor unitário	Valor do lote	Valor acumulado	Múltiplo de 1A inferior	Seleção MUS
1	1235312	A	Artigo 7	389	3,14	1 222	1 222	-	-
2	1235322	A	Artigo 7	175	3,14	548	1 770	-	-
3	1235325	A	Artigo 12	309	0,98	303	2 073	-	-
4	1235332	A	Artigo 14	767	1,44	1 105	3 178	-	-
5	1235335	A	Artigo 7	517	3,14	1 622	4 800	-	-
6	1235343	A	Artigo 4	658	0,90	592	5 392	-	-
7	1235344	A	Artigo 1	1 245	2,30	2 863	8 255	-	-
8	1235352	A	Artigo 14	1 992	1,44	2 868	11 123	-	-
9	1235353	A	Artigo 4	2 957	0,90	2 661	13 785	-	-
10	1235358	A	Artigo 2	1 022	3,40	3 474	17 259	-	-
11	1235368	A	Artigo 13	13	3,22	42	17 301	-	-
12	1235376	A	Artigo 11	204	1,99	405	17 706	-	-
13	1235385	A	Artigo 9	450	1,69	761	18 467	-	-
14	1235391	A	Artigo 10	4 106	0,71	2 916	21 382	-	-
15	1235399	A	Artigo 1	555	2,30	1 276	22 659	-	-
16	1235407	A	Artigo 4	1 211	0,90	1 090	23 749	-	-
17	1235410	A	Artigo 7	511	3,14	1 604	25 353	-	-
18	1235414	A	Artigo 6	144	3,30	475	25 828	-	-
19	1235417	A	Artigo 13	196	3,22	632	26 461	-	-
20	1235427	A	Artigo 11	130	1,99	259	26 720	-	-
21	1235431	A	Artigo 13	849	3,22	2 735	29 454	-	-
22	1235432	A	Artigo 2	7 678	3,40	26 106	55 561	46 103	1
23	1235437	A	Artigo 6	2 753	3,30	9 085	64 646	46 103	-
24	1235440	A	Artigo 15	25 610	1,48	37 903	102 549	92 206	1
25	1235441	A	Artigo 1	1 473	2,30	3 389	105 937	92 206	-
26	1235442	A	Artigo 1	129	2,30	296	106 233	92 206	-
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
4947	1262613	C	Artigo 2	225	3,40	764	12 073 834	12 032 833	-
4948	1262619	C	Artigo 3	1 339	1,20	1 606	12 075 440	12 032 833	-
4949	1262629	C	Artigo 12	1 502	0,98	1 472	12 076 912	12 032 833	-
4950	1262633	C	Artigo 14	122	1,44	176	12 077 088	12 032 833	-
4951	1262643	C	Artigo 14	1 284	1,44	1 849	12 078 937	12 078 936	1
Total da amostra seleccionada									262
Total da amostra a seleccionar									262
Diferença									-

Auditoria

Na terceira folha de trabalho são formalizados os resultados dos procedimentos de auditoria aplicados à amostra selecionada, calculando as distorções identificadas.

Entidade	Entidade para exemplo de testes de detalhe, S.A.				Referência	C 3	
Data criação	30/12/2015	PROCEDIMENTO DE AUDITORIA (Teste à existência de inventários - Inventário de Produtos Acabados)				Ciclo	C - Stocks
Autor	Tec. 1					Data referência	31/12/2015
Data revisão	02/01/2015					Data de fecho	31/12/2015
Autor	Tec. 2						

Objetivo

Formalizar os procedimentos de auditoria decorrentes dos testes de recontagem das referências selecionadas na amostra de produtos acabados.

Trabalho desenvolvido

Procedemos a testes de recontagem das referências selecionadas na amostra e registamos as mesmas em suporte Excel. Calculamos os desvios entre a listagem de inventário final e os resultados dos testes de recontagem.

Conclusão

Identificamos 14 desvios, que deverão ser extrapolados no sentido de se concluir sobre a população.

Amostra selecionada							Resultado do acompanhamento do inventário			
#	# Lote	Am.	Descritivo	Quantidade	Valor unitário	Valor do lote	Quantidade auditada	Valor do lote	Distorção (€)	Distorção (%)
22	1235432	A	Artigo 2	7 678	3,40	26 106	7 678	26 106	-	0,0%
24	1235440	A	Artigo 15	25 610	1,48	37 903	28 255	41 818	3 915	10,3%
36	1235508	A	Artigo 7	1 098	3,14	3 447	1 098	3 447	-	0,0%
60	1235612	A	Artigo 10	5 211	0,71	3 700	5 211	3 700	-	0,0%
66	1235646	A	Artigo 6	1 459	3,30	4 816	1 459	4 816	-	0,0%
78	1235715	A	Artigo 3	10 537	1,20	12 645	10 537	12 645	-	0,0%
87	1235774	A	Artigo 3	5 978	1,20	7 173	5 978	7 173	-	0,0%
117	1235962	A	Artigo 15	996	1,48	1 473	996	1 473	-	0,0%
148	1236128	A	Artigo 8	315	2,31	728	315	728	-	0,0%
170	1236290	A	Artigo 6	885	3,30	2 922	874	2 885	(37)	-1,3%
277	1236891	A	Artigo 12	781	0,98	765	781	765	-	0,0%
304	1237057	A	Artigo 13	553	3,22	1 782	553	1 782	-	0,0%
320	1237139	A	Artigo 2	1 689	3,40	5 742	1 666	5 666	(76)	-1,3%
343	1237270	A	Artigo 10	15 242	0,71	10 822	15 242	10 822	-	0,0%
361	1237363	A	Artigo 12	11 545	0,98	11 314	11 545	11 314	-	0,0%
390	1237542	A	Artigo 9	6 601	1,69	11 156	6 621	11 189	34	0,3%
401	1237602	A	Artigo 2	582	3,40	1 980	582	1 980	-	0,0%
417	1237678	A	Artigo 1	1 688	2,30	3 881	1 688	3 881	-	0,0%
435	1237769	A	Artigo 14	1 793	1,44	2 581	1 793	2 581	-	0,0%
476	1238005	A	Artigo 2	576	3,40	1 960	576	1 960	-	0,0%
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
4586	1260500	C	Artigo 5	13 861	4,00	55 445	13 861	55 445	-	0,0%
4598	1260577	C	Artigo 3	1 065	1,20	1 277	1 065	1 277	-	0,0%
4656	1260935	C	Artigo 2	338	3,40	1 149	338	1 149	-	0,0%
4694	1261127	C	Artigo 8	557	2,31	1 287	557	1 287	-	0,0%
4764	1261499	C	Artigo 4	11 765	0,90	10 588	12 941	11 647	1 059	10,0%
4797	1261686	C	Artigo 6	868	3,30	2 863	815	2 689	(175)	-6,1%
4818	1261814	C	Artigo 3	6 632	1,20	7 959	6 632	7 959	-	0,0%
4873	1262176	C	Artigo 15	570	1,48	843	570	843	-	0,0%
4909	1262383	C	Artigo 7	516	3,14	1 619	516	1 619	-	0,0%
4951	1262643	C	Artigo 14	1 284	1,44	1 849	1 284	1 849	-	0,0%
Total				1 668 390		2 949 103	1 670 967	2 952 427	3 323	

Finalmente, na quarta folha de trabalho o auditor avalia os resultados dos procedimentos de auditoria que executou sobre a amostra estatística e conclui sobre a existência ou não de desvios materialmente relevantes para o nível de confiança previamente considerado.

Entidade	Entidade para exemplo de testes de detalhe, S.A.	Referência	C 4
Data criação	30/12/2015	Ciclo	C - Stocks
Autor	Tec. 1	Data referência	31/12/2015
Data revisão	02/01/2015	Data de fecho	31/12/2015
Autor	Tec. 2		

Objetivo

Avaliar os resultados da amostra de produtos acabados.

Trabalho desenvolvido

Listamos os episódios de exceção, isolando as subavaliações das sobreavaliações e ordenando por percentagem de distorção.

Identificamos os desvios ocorridos no extrato superior (IA = 46.102,82).

Extrapolamos os episódios de sobreavaliações com base na metodologia do MUS.

Conclusão

Concluimos com um nível de confiança de 95% que a população não se encontra sobreavaliada em mais de 161 mil Euros. Uma vez que a sobreavaliação estimada é inferior ao desvio máximo aceitável, concluímos que esta população não integra sobreavaliações materialmente relevantes.

Amostra selecionada						Resultado do acompanhamento do inventário			
#	# Lote	Descritivo	Quantidade	Valor unitário	Valor do lote	Quantidade auditada	Valor do lote	Distorção (€)	Distorção (%)
Sobreavaliações									
2607	1249644	Artigo 15	31 498	1,48	46 617	31 314	46 344	(273)	-0,58%
1991	1246350	Artigo 12	3 830	0,98	3 754	3 283	3 217	(536)	-14,29%
4797	1261686	Artigo 6	868	3,30	2 863	815	2 689	(175)	-6,10%
3324	1253631	Artigo 12	347	0,98	341	328	322	(19)	-5,51%
1334	1242753	Artigo 14	22 089	1,44	31 808	21 768	31 346	(462)	-1,45%
320	1237139	Artigo 2	1 689	3,40	5 742	1 666	5 666	(76)	-1,32%
170	1236290	Artigo 6	885	3,30	2 922	874	2 885	(37)	-1,27%
868	1240222	Artigo 15	21 639	1,48	32 026	21 500	31 821	(205)	-0,64%
2438	1248762	Artigo 3	4 217	1,20	5 060	4 200	5 040	(20)	-0,40%
Subavaliações									
24	1235440	Artigo 15	25 610	1,48	37 903	28 255	41 818	3 915	10,33%
4764	1261499	Artigo 4	11 765	0,90	10 588	12 941	11 647	1 059	10,00%
2023	1246504	Artigo 7	1 049	3,14	3 293	1 077	3 383	90	2,72%
1754	1245084	Artigo 14	4 728	1,44	6 808	4 748	6 837	29	0,42%
390	1237542	Artigo 9	6 601	1,69	11 156	6 621	11 189	34	0,30%

Extrapolação de desvios positivos identificados para risco de aceitação incorrecta de 5%

Componente do ajustamento	Fator	Percentagem	Intervalo da amostra	Valor extrapolado
1	Desvios identificados no extrato superior			273
2	Coefficiente de "Precisão Básica" (1)	2,996	46 103	138 124
Projeção no extrato inferior (2)				
	Desvio no lote 1246350	1,748	14,29%	46 103
	Desvio no lote 1261686	1,552	6,10%	46 103
	Desvio no lote 1253631	1,458	5,51%	46 103
3	Desvio no lote 1242753	1,400	1,45%	46 103
	Desvio no lote 1237139	1,360	1,32%	46 103
	Desvio no lote 1236290	1,329	1,27%	46 103
	Desvio no lote 1240222	1,306	0,64%	46 103
	Desvio no lote 1248762	1,286	0,40%	46 103

a) Valor de erro máximo para risco de aceitação incorrecta de 5%:

161 141

b) Valor da população em análise

12 078 937

c) Taxa máxima de desvio tolerável:

2,00%

d) Valor máximo de desvio tolerável:

241 579

e) Conclusão: o valor máximo tolerável é superior ao valor de erro máximo, para risco de aceitação incorrecta de 5%.

Neste exemplo, considerando que o “valor de erro máximo” para o risco de aceitação incorreta que foi definido inicialmente é inferior ao “valor máximo de desvio tolerável” o auditor conclui pela não existência de distorções materialmente relevantes para essa população.

“...considerando que o “valor de erro máximo” para o risco de aceitação incorreta que foi definido inicialmente é inferior ao “valor máximo de desvio tolerável” o auditor conclui pela não existência de distorções materialmente relevantes para essa população.”

9. Conclusão

O trabalho de auditoria inclui tarefas de inspeção de documentos, no sentido de aferir acerca dos mecanismos de controlo interno, bem como do valor das demonstrações financeiras. Conforme previsto nas normas internacionais de auditoria, para cumprir essa tarefa, o auditor pode recorrer à amostragem em auditoria, que consiste no processo de aplicação de procedimentos de auditoria a menos de 100% da população, uma amostra, de modo a concluir sobre essa população.

Ainda que o auditor possa concluir que a amostragem não estatística possa ser suficiente para a análise de determinadas populações, este documento debruçou-se sobre a amostragem estatística pela sua particular aplicabilidade na análise de grandes populações, mas também pelo incremento da dificuldade técnica da sua utilização.

A amostragem estatística é aplicável tanto a testes aos controlos como a testes de detalhe. No que respeita aos testes aos controlos, a principal técnica de amostragem aplicada é a amostragem por atributos, a qual é definida pelo risco de amostragem, pela taxa de desvio tolerável e pela taxa de desvio esperada. Por seu turno, a técnica *Monetary Unit Sampling*, é usada nos testes de detalhes para testar saldos e transações das demonstrações financeiras.

Nas duas vertentes de análise, o processo de análise integra cinco fases distintas: (i) Planeamento e conceção da amostra, (ii) determinação do tamanho apropriado da amostra, (iii) seleção da amostra, (iv) aplicação de procedimentos de auditoria apropriados, e, (v) avaliação dos resultados da amostra, devendo o auditor extrapolar os resultados para a população de modo a antes de concluir sobre a razoabilidade do controlo, saldo ou transação. Ao concluir, o auditor deve analisar as causas das distorções: erro, fraude, sistemática ou ocasional, humana ou informática. Esta análise vai permitir ao auditor verificar se é necessário ou não efetuar trabalho adicional.

Ao longo das duas partes deste artigo foram apresentados exemplos de ferramentas estatísticas que permitem ao auditor tornar o seu método de análise de populações mais científico, bem como nivelar o trabalho a efetuar em função do risco de aceitação incorreta que se considere apropriado. Neste sentido, ao invés da amostragem não estatística, a amostragem estatística proporciona um modo objetivo de controlar e mensurar o risco de amostragem, facto que robustece a componente técnica do trabalho desenvolvido e aumenta a qualidade e segurança das suas conclusões.

“...a amostragem estatística proporciona um modo objetivo de controlar e mensurar o risco de amostragem, facto que robustece a componente técnica do trabalho desenvolvido e aumenta a qualidade e segurança das suas conclusões.”

BIBLIOGRAFIA

Bibliografia citada

International Federation of Accountants (IFAC) (2009), International Standard on Auditing 200 – Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing
International Federation of Accountants (IFAC) (2009), International Standard on Auditing 300 – Planning an audit of financial statements
International Federation of Accountants (IFAC) (2009), International Standard on Auditing 315 – Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment
International Federation of Accountants (IFAC) (2009), International Standard on Auditing 330 – The auditor's responses to assessed risks
International Federation of Accountants (IFAC) (2009), International Standard on Auditing 500 – Audit evidence
International Federation of Accountants (IFAC) (2009), International Standard on Auditing 530 – Audit Sampling
Almeida, Bruno, 2013, 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
Arens, A., Elder, R., Beasley, M., 2012, Auditing and assurance services, 14th edition, Prentice Hall

Carmelo, Sérgio, 2006, Artigo da Edição N.º 32 da Revista Revisores e Auditores da Ordem dos Revisores Oficiais de contas do trimestre de Janeiro a Abril de 2006

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

Stewart, T. R., 2012, Technical Notes on the AICPA Audit Guide Audit Sampling, American Institute of Certified Public Accountants, Inc.

Bibliografia Consultada

Almeida, B. J. M., Manual de Auditoria Financeira – Uma análise integrada baseada no risco, 1ª Edição, Escolar Editora,

Costa, C. B., 2014, Auditoria Financeira - Teoria & Prática, 10ª edição, Rei dos Livros
Curto, J. D., 2014, Manual disponibilizado na Formação Contínua da OROC sob o tema “Amostragem estatística em auditoria para testes de conformidade”


Messier, W. F., Glover, S. M., Prawitt, D. F., 2011, Auditing & Assurance Services – A systematic approach, 8th edition, McGraw-Hill

ANEXOS

Anexo 1: Fases do processo de amostragem

Fases do processo de amostragem			
Fase Principal	Derivação 1	Derivação 2	Derivação 3
Planeamento e conceção da amostra	Objetivos da revisão/auditoria	Definir os objetivos específicos da revisão/auditoria Definir os procedimentos de revisão/auditoria; Considerar se é apropriada a revisão/auditoria por amostragem; Definir a natureza da prova e definir a condição de erro;	
	População	Definir a população; Definir a unidade de amostragem; Considerar se é apropriada a estratificação da população	
Determinar a dimensão da amostra	Dimensão da amostra	Definir o risco de amostragem; Definir o erro tolerável (taxa máxima de desvio aceitável); Definir o erro esperado (estimar a taxa de desvio da população); Calcular a dimensão inicial da amostra	
Selecionar ou identificar a amostra	Assegurar a representatividade		
	Escolha do método de seleção da amostra	Métodos não estatísticos (ou métodos não probabilísticos)	Seleção dirigida Seleção por bloco Seleção ao acaso
Métodos estatísticos (ou métodos probabilísticos)		Seleção aleatória Seleção sistemática Seleção pela probabilidade proporcional ao tamanho Seleção estratificada	
Aplicar procedimentos de auditoria	Execução dos procedimentos de revisão/auditoria planeados (julgados próprios face ao tipo de testes a efetuar e à natureza das evidências em causa).		
Avaliar os resultados da amostra	Amostragem para atributos (Testes de conformidade)	Análise dos erros na amostra	Verificação da condição de erro; Eventual execução de procedimentos alternativos; Consideração dos aspetos qualitativos; Eventual identificação de características comuns e de subpopulações.
		Projeção dos resultados	Existência de subpopulações; Extrapolação dos resultados para a população;
		Reavaliação do risco de amostragem	Comparação do erro da população com o erro tolerável; Reconsideração do risco de amostragem; Eventualmente, extensão dos procedimentos ou execução de outros procedimentos.
		Conclusão	Confirmação da avaliação preliminar do risco de controlo; ou Alteração da avaliação do risco de controlo.
	Amostragem para variáveis (Testes de pormenor)	Análise dos erros na amostra	Verificação da condição de erro; Eventual execução de procedimentos alternativos; Consideração dos aspetos qualitativos; Eventual identificação de características comuns e de subpopulações.
		Projeção dos resultados	Aspetos qualitativos dos erros encontrados; Existência de subpopulações.
		Reavaliação do risco de amostragem	Comparação do erro da população com o erro tolerável; Reconsideração do risco de amostragem; Eventualmente, extensão dos procedimentos ou execução de outros procedimentos.
		Conclusão	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.

Adaptado do Artigo "Amostragem em revisão/auditoria", do Dr. Sérgio Paulo Pereira Carmelo ROC 1194, da Revista Revisores & Empresas de Janeiro/Março 2006



O Planeamento de um trabalho de auditoria a uma unidade hospitalar inserida no Serviço Nacional de Saúde. Aspetos específicos a considerar

Auditoria



Bruno Rodrigues
MEMBRO ESTAGIÁRIO





Introdução

Pretende-se com o presente artigo uma abordagem a aspetos específicos a considerar no Planeamento de auditoria a uma unidade hospitalar inserida no Serviço Nacional de Saúde. Considerando que existem vários tipos de unidades hospitalares inseridos no SNS centrou-se a análise num Hospital E.P.E.

Uma das componentes do Planeamento é a análise do controlo interno, com vista a determinar o grau de confiança que se pode depositar e, a partir daí, fixar a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados. Face à complexidade de um Hospital, E.P.E., e à regulação a que o setor está sujeito, será fulcral definir uma estratégia que assente em testes aos controlos. No entanto, e uma vez este artigo não se centra num Hospital em particular, focar-se-á em aspetos de risco inerente, e que abordagem deve o auditor considerar.

Desta forma, o artigo está organizado da seguinte forma:

- **Conhecimento do Setor da Saúde**
- **Conhecimento do Negócio / Hospitais E.P.E.**
- **Materialidade**
- **Processos Significativos**
- **Conclusão**

A auditoria às demonstrações financeiras tem como objetivo permitir que o auditor expresse uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, ou não, em todos os aspetos materiais, de acordo com a estrutura conceptual do relato financeiro aplicável.

De acordo com a ISA 300 – *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, envolve uma estratégia global de auditoria, definindo qual a natureza, a extensão, a profundidade e a oportunidades dos procedimentos a adotar. No início da auditoria, o auditor deve criar um plano de orientação com o objetivo de minimizar possíveis erros e/ou riscos que lhe permita desenvolver uma auditoria o mais eficiente possível, assegurando que:

- 1) é dada uma atenção apropriada a áreas importantes da auditoria;
- 2) potenciais problemas são identificados e resolvidos tempestivamente;
- 3) o trabalho de auditoria é organizado e gerido devidamente, de modo a ser executado eficaz e eficientemente;
- 4) são escolhidos os membros da equipa com capacidade e conhecimento apropriados para responder aos riscos.

A natureza e a extensão das atividades de planeamento variam com a dimensão e complexidade da entidade a auditar, a experiência anterior adquirida pelos principais membros da equipa de trabalho e as alterações das circunstâncias que ocorram durante o trabalho de auditoria.

Saliente-se que o planeamento é um alicerce de sustento que não pode ser visto de forma isolada, mas sim um processo de contínua atualização, que deve ser feito ao longo do decurso de todo o trabalho de auditoria, e não apenas na sua fase inicial.

Conhecimento do Setor da Saúde

O Setor da Saúde, um dos setores chave da sociedade portuguesa, sujeito a grande escrutínio público, representando nos Orçamentos de Estado a segunda maior parcela de despesa pública.

É um setor caracterizado por uma pressão orçamental deficitária, que tem conduzido para um enfoque adicional sobre a base de custos do sistema. No passado recente, têm vindo a público diversas informações sobre as dificuldades financeiras do SNS, bem como de demissões abruptas de Conselhos de Administração, que provocam necessariamente impactos diretos na gestão financeira destas instituições. Para além disso, este ambiente pouco favorável desperta uma cultura de desmotivação dos seus colaboradores que pode contribuir para o incumprimento de determinados procedimentos.

“O Setor da Saúde, um dos setores chave da sociedade portuguesa, sujeito a grande escrutínio público, representando nos Orçamentos de Estado a segunda maior parcela de despesa pública.”

Tem-se verificado um aumento da população nos últimos anos tendo, em menos de uma década, crescido cerca de 5%. No entanto, esse crescimento populacional tem sido continuamente acompanhado por uma inversão da pirâmide demográfica, com um alargamento das camadas superiores e uma diminuição das camadas inferiores. É inevitável que esta situação sofra um agravamento ao longo dos próximos anos, tendo repercussões óbvias no setor da saúde: elevados custos de uma população envelhecida e redução da receita de impostos, financiadora do sistema, por redução da população ativa.

O Ministério da Saúde define na sua Lei Orgânica¹ que uma das suas atribuições é a de exercer, em relação ao Sistema Nacional de Saúde (SNS), funções de regulamentação, planeamento, financiamento, orientação, acompanhamento, avaliação, auditoria e inspeção. Sob superintendência e tutela do Ministro da Saúde, a Administração Central do Sistema de Saúde, IP (ACSS) tem por missão assegurar a gestão dos recursos financeiros e humanos, das instalações e equipamentos, dos sistemas e tecnologias da informação do SNS, bem como proceder à definição e implementação de políticas, normalização, regulamentação e planeamento em saúde.

A Lei de Bases da Saúde² define assim que o SNS abrange todas as instituições e serviços oficiais prestadores de cuidados de saúde dependentes do Ministério da Saúde e dispõe de estatuto próprio que o define como “um conjunto ordenado e hierarquizado de instituições e de serviços oficiais prestadores de cuidados de saúde, funcionando sob a superintendência ou a tutela do Ministro da Saúde”. Assim, integram o SNS todos os serviços e entidades públicas prestadoras de cuidados de saúde, designadamente: os agrupamentos de centros de saúde, os estabelecimentos hospitalares (independentemente da sua designação e onde se incluem os Hospitais E.P.E.) e as unidades locais de saúde, constituindo cada uma

delas uma unidade hospitalar cuja atividade principal é a prestação de cuidados de saúde primários, diferenciados e continuados à população, designadamente aos beneficiários do SNS.

Trata-se, portanto, de um setor onde o Estado tem uma função tripartida, ou seja, financiador (através do Orçamento de Estado paga os serviços de saúde prestados), prestador (os serviços de cuidados de saúde são prestados através de unidades inseridas no SNS) e regulamentador (na medida em que define as regras e controlo do setor).

A Entidade Reguladora da Saúde (ERS) regula a atividade no setor da saúde, que se traduz na disponibilização de funcionalidades e serviços destinados a facilitar o cumprimento de obrigações legais pelos prestadores de cuidados de saúde. A equipa de auditoria deve ter em conta a análise dos relatórios de atividade da ERS, através de procedimentos de revisão analítica, no sentido da identificação de eventuais Riscos de Distorção Material (adiante designado por RDM) nas Demonstrações Financeiras (adiante designado por DF).

Risco	Asserção	DF	Saldo / Classe / Transação	
			Balço	Dem. Result.
Pressão para apresentação de contas com um maior equilíbrio económico e financeiro	-	Sim	-	-
Desmotivação do pessoal e colaboradores pode levar a incumprimentos dos procedimentos instituídos	Rigor	Sim	-	-
Imposição para a redução de custos pode criar desequilíbrios financeiros	-	Sim	-	-
Estado tem uma função tripartida no setor da saúde	-	Sim	-	-
No âmbito do trabalho da ERS serem detetadas situações não conformes, com impacto nas DF	Plenitude Rigor	-	-	-

Inovação Tecnológica

A medicina moderna é cada vez mais complexa e incerta, caracterizada por doentes, ambiente de trabalho, tecnologias de enorme invasão e uma enorme exigência, quer de processos, quer de resultados. É inegável que os progressos da tecnologia têm tido um papel fundamental na melhoria dos cuidados de saúde, com reflexos evidentes na exatidão do diagnóstico e contribuindo, em muito, para o aumento da qualidade de vida na doença. Verifica-se que a implementação de novas linhas de produção em detrimento das existentes, por vezes, não é acompanhada por uma eficaz adaptação dos sistemas de informação de suporte ao negócio, provocando atrasos na codificação de atos médicos e subsequente faturação.

Por outro lado, a introdução de novas linhas de produção, normalmente com custos adicionais não previstos, poderá contribuir para desequilíbrios financeiros de uma Unidade Hospitalar, na medida em que pode verificar-se uma desadequação dos preços contratados com os custos efetivos.



Risco	Asserção	DF	Saldo / Classe / Transação	
			Balanço	Dem. Result.
Existência de novas linhas de produção pode provocar inadaptação dos sistemas de suporte atuais, gerando dificuldades no registo dos atos médicos	Plenitude	-	Clientes Acréscimos de rendimentos	Prestação de Serviços
Novas linhas de produção podem provocar desequilíbrios financeiros por desajuste dos preços praticados com os novos custos envolvidos	-	Sim	-	-

Risco	Asserção	DF	Saldo / Classe / Transação	
			Balanço	Dem. Result.
A existência de um surto epidemiológico contribui para o aumento do risco inerente, podendo gerar dificuldades entre as necessidades de prestação dos cuidados em detrimento do registo dos atos médicos	Plenitude Ocorrência Rigor	Sim	-	-

Sazonalidade

Este setor está sujeito a sazonalidade, principalmente em épocas do ano mais propícias ao aparecimento de doenças como, por exemplo, no Inverno.

A ausência de planeamento estratégico, a falta de informação epidemiológica e de gestão torna difícil o planeamento da oferta de cuidados de saúde. Esta imprevisibilidade poderá provocar estrangulamentos (por vezes catastróficos) na gestão de determinadas áreas dentro de um Hospital E.P.E., tal como já se assistiu, a situações de insuficiência de camas hospitalares para internamento ou "overbooking" nos serviços de urgência.

Esta situação, provocadora de stress na gestão diária dos hospitais, contribui para o não cumprimento de alguns procedimentos em prol da prestação dos serviços de saúde. Neste sentido, o auditor deve verificar se no ano do trabalho de auditoria ocorreram acontecimentos significativos, desta natureza, que tenham contribuído para um aumento anormal da procura dos serviços nos hospitais.

Conhecimento do Negócio / Hospitais E.P.E.

Os Hospitais E.P.E. atendendo ao serviço público prestado, estão sujeitos a regime jurídico e Estatuto³ próprios.

De acordo com o Estatuto, os Hospitais E.P.E. são pessoas coletivas de direito público de natureza empresarial dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, nos termos do regime jurídico do Setor Empresarial do Estado.

Em termos de órgãos sociais os Hospitais E.P.E. são constituídos por um Conselho de Administração, composto por um Presidente e, no máximo, quatro vogais. Um dos membros é o Diretor-Clinico (médico) e o outro Enfermeiro-Diretor (enfermeiro). Os membros do Conselho devem cumprir os requisitos do Estatuto do Gestor Público⁴.

De acordo com o Estatuto do Gestor Público são celebrados contratos de gestão com os membros dos Conselhos de Administração. A celebração destes contratos tem como objetivo promover a respon-

sabilização e a transparência pelos resultados alcançados, estando previsto o processamento de prémios de gestão e outros benefícios para os gestores, calculados em função dos objetivos alcançados ou a demissão do gestor público no caso da respetiva avaliação de desempenho ser negativa. Existindo consequências diretas para os membros da Administração é maior a propensão para a manipulação das DF. Desta forma, é importante que a equipa de auditoria avalie os contratos de gestão, identificando os parâmetros que estão a ser avaliados e em que medida podem afetar as DF.

Compõem ainda os órgãos de um Hospital E.P.E. o Fiscal Único e um Conselho Consultivo.

A gestão financeira e patrimonial dos Hospitais E.P.E. rege-se por instrumentos de gestão previsional designadamente: planos plurianuais, orçamentos, contratos-programa. No planeamento o auditor deve considerar a execução de procedimentos de revisão analítica, pois poderá identificar potenciais RDM, tanto ao nível das DF, como ao nível dos saldos das contas.

O artigo 25.º do Estatuto define os instrumentos de prestação de contas a que os Hospitais E.P.E. estão obrigados a apresentar, com referência a 31 de Dezembro de cada ano, designadamente: relatório do conselho de administração e proposta de aplicação de resultados; relatórios sobre a execução anual do plano plurianual de investimentos; balanço e demonstração dos resultados e respetivo anexo; demonstração dos fluxos de caixa; relação dos empréstimos contraídos a médio e longo prazo; certificação legal de contas; e relatório e parecer do Fiscal Único.

Estas unidades estão obrigadas ao envio dos documentos de prestação de contas à Inspeção Geral de Finanças, ao Tribunal de Contas e à Direção Geral do Tesouro e Finanças e à ACSS, estando também sujeitas a auditorias regulares por parte destas entidades.

Risco	Asserção	DF	Saldo / Classe / Transação	
			Balanço	Dem. Result.
Existência de membros do CA sem formação em gestão	-	Sim	-	-
Manipulação das DF com vista a ao cumprimento dos requisitos do contrato de gestão	-	Sim	-	-
Recapitalização do capital estatutário não estar de acordo com o OE 2015. Cumprimento do Art.º 35 CSC vs entidade com obrigações de serviço público.	-	Sim	Capital	-

Negligência Médica

A prestação de atos médicos está diretamente dependente do juízo profissional dos médicos prestadores. Por vezes poderão ocorrer situações de negligência médica, ou reclamações que poderão não estar evidenciadas nas DF.

É importante que a equipa de auditoria identifique situações desta natureza, tendo em conta a análise das cartas de circularização de advogados, bem como as atas do Conselho de Administração.



Risco	Asserção	DF	Saldo / Classe / Transação	
			Balanco	Dem. Result.
Existência de processos de negligência médica cuja responsabilidade não foi devidamente provisionada no exercício	-	Sim	Provisão para Riscos e Encargos	Provisão para riscos e encargos

Condicionantes de Legislação e Regulamentação

O Setor da Saúde caracteriza-se por ser fortemente regulamentado e legislado, obrigando ao auditor a inteirar-se da legislação específica que possa ter impacto, tanto ao nível das DF como das suas asserções. Os Hospitais E.P.E. estando inseridas no Setor Empresarial do Estado, constituem um importante instrumento de política económica e social. Desta forma, anualmente são tomadas medidas governamentais, que poderão ter impacto na atividade do hospital e, portanto, nas DF. No planeamento de auditoria o auditor tem de considerar o levantamento da legislação relevante do setor (exemplo: circulares emitidas pela ACSS).

“O Setor da Saúde caracteriza-se por ser fortemente regulamentado e legislado, obrigando ao auditor a inteirar-se da legislação específica que possa ter impacto, tanto ao nível das DF como das suas asserções.”

Risco	Asserção	DF	Saldo / Classe / Transação	
			Balanco	Dem. Result.
Incumprimentos da legislação ou regulamentação em vigor	-	Sim	-	-
Cumprimento da legislação obriga a que o Hospital E.P.E. esteja preparado para, atempadamente, se adaptar aos novos requisitos legais	Rigor	Sim	-	-

Atividade exercida - Contratos Programa e outras receitas

Como já referido, a atividade principal de um Hospital E.P.E. é a prestação de serviços de saúde. Esta atividade é exercida de forma bastante diversificada: nos serviços de urgência, nos serviços de internamento, nos serviços de consulta externa, entre outros. Por outro lado, são desenvolvidas outras atividades de suporte: refeitórios, lavandarias, manutenção e reparação, entre outras.

Relativamente à prestação dos serviços de saúde, cerca de 90% está centrado no SNS, cujo principal cliente é a ACSS. No entanto, constituem também receitas os serviços prestados a outros subsistemas e as taxas moderadoras.

Contratos-programa

Os Hospitais EPE são financiados nos termos da Base XXXIII da Lei de Bases da Saúde, com as alterações introduzidas pela Lei nº 27/2002, de 8 de Novembro. O Decreto-Lei nº 233/2005, de 29 de Dezembro, no seu artigo 12.º, n.º 2 prevê a celebração de um contrato-programa entre os Hospitais E.P.E. e o Ministério da Saúde.

Os contratos-programa são o instrumento pelo qual a ACSS efetua o pagamento dos atos médicos prestados pelo Hospital E.P.E., mediante prévio acordo das quantidades a produzir, bem como dos preços unitários a praticar. Assim, os contratos-programa estabelecem os objetivos quantitativos e qualitativos, sua calendarização, os meios e instrumentos para prosseguir, os indicadores para a avaliação do desempenho dos serviços e do nível de satisfação dos utentes, tendo como referencial os preços praticados no mercado para os diversos atos clínicos.

Cerca de 90% da receita de um Hospital E.P.E. é financiada pelo ACSS através do contrato-programa pelo que é criada uma dependência significativa face a este cliente. Por outro lado, e sendo a ACSS responsável pela definição e implementação de políticas, sujeita os Hospitais E.P.E. às suas decisões e vontade.

“Os contratos-programa são o instrumento pelo qual a ACSS efetua o pagamento dos atos médicos prestados pelo Hospital E.P.E” e representando “cerca de 90% da receita”

Para o triénio 2013/2015 foi definido um contrato programa, que tem orientações específicas para cada ano de atividade.

Para 2015, os contrato programa têm algumas orientações, das quais se destaca as que poderão ser fatores que contribuam para o aumento do risco de auditoria:

- princípio do orçamento-global: os contratos-programa dos hospitais não podem dar origem a proveitos superiores ao valor estabelecido no contrato – risco de parte da produção não ser financiada;
- atingir um EBITDA positivo: identificando e implementando as medidas de contenção e racionalização dos gastos – risco de poderem ser tomadas medidas desajustadas apenas para garantir o cumprimento destes objetivos;
- reduzir os gastos com pessoal, através da promoção da mobilidade de profissionais de saúde, adotando medidas adicionais de reorganização ou afetação de profissionais e serviços, de modo a reduzir despesas com suplementos remuneratórios;
- os planos de investimento estão condicionados pela capacidade de financiamento própria, através da geração de cash-flow – risco de não serem efetuados investimentos que podem ser importantes para o equilíbrio económico do hospital ou até para a prestação de determinados atos médicos;

Auditoria

- privilegiar os cuidados prestados em ambulatório, incentivando a transferência de cuidados de internamento para ambulatório – risco de poderem ser tomadas decisões desadequadas para as necessidades reais dos utentes;
- incentivar a transferência de consultas subsequentes para os cuidados de saúde primários;
- utilizar e rentabilizar os equipamentos e os recursos físicos e humanos existentes na instituição, recorrendo apenas à sub-contratação de entidades externas quando a capacidade instalada estiver esgotada – risco de contratar serviços sem uma real necessidade.

A faturação dos atos prestados carece de prévia autorização da ACSS, pelo que por vezes poderá, devido a atrasos na sua aprovação, ter que se registar os valores de réditos através de estimativas, o que por si só aumenta o risco de auditoria.

Os contratos-programa, procurando aumentar os níveis de exigência e de rigor e prevenir a ocorrência sistemática de situações de incumprimento por parte das instituições, definem um sistema de penalizações com consequência no valor do financiamento a aplicar às entidades, o qual está associado ao incumprimento dos prazos de reporte de informação que estão pré-definidos, quer seja informação de produção, económico-financeira ou clínico-administrativa; incumprimento dos prazos definidos para a faturação dos contratos-programa; resultados insatisfatórios apurados no âmbito das auditorias realizadas aos Hospitais.

Todos os atos médicos prestados por um hospital devem ser registados num sistema informático próprio por utente e por entidade financiadora responsável (SNS, seguradora, particular, entre outros) e classificados em Grupos de Diagnóstico Homogéneos (GDH). A classificação do GDH, que determina o preço do ato médico apenas é efetuada quando o utente tem alta. Esta situação revela um risco importante para a auditoria na medida em que a produção em curso poderá não ser valorizada nem registada.

Ao nível do controlo interno, em 2015 iniciou-se um processo de validação da atividade e conferência da faturação dos contratos-programa, o qual constitui uma alteração estrutural profunda ao atual processo. Este novo processo consiste num sistema de faturação eletrónica numa vertente de autofacturação que passará a estar baseado num novo suporte do sistema de informação.

Esta implementação carece de atenção por parte da equipa de auditoria, tornando-se necessário que o auditor proceda ao levantamento dos sistemas contabilísticos e de controlo interno, avaliando se os mesmos são efetivos.

Taxas Moderadoras

O acesso às prestações de saúde no âmbito do SNS implica o pagamento de taxas moderadoras nas seguintes situações: realização de exames complementares de diagnóstico e terapêutica, serviços de urgência hospitalares e consultas. Dado o direito inegável à prestação dos cuidados de saúde, surgem situações do não pagamento imediato na admissão aos serviços por parte dos utentes. Esta situação, embora possa representar uma percentagem residual na faturação total, apresenta um índice de incobrabilidade significativo, que carece de atenção por parte da equipa de auditoria.

Risco	Asserção	DF	Saldo / Classe / Transação	
			Balanco	Dem. Result.
Dependência da ACSS	-	Sim	-	-
Dificuldade no apuramento da faturação mensal para a ACSS	Rigor Valorização Corte	-	Acrcsc. Rendimentos	Prestação de Serviços
Codificação errada ou omissa dos atos médicos relativamente ao GDH	Rigor Valorização	Sim	Clientes Acrcsc. Rendimentos	Prestação de Serviços
Produção em curso não estar valorizada de acordo com um GDH	Rigor Valorização Corte	Sim	Clientes Acrcsc. Rendimentos	Prestação de Serviços
Elevada diversificação e volume de transações aumenta probabilidade de ocorrência de erros	Plenitude Ocorrência Rigor	Sim	Clientes Acrcsc. Rendimentos	Prestação de Serviços
Considerando que a prioridade do Serv. de Urgência é a prestação do serviço, pode haver incompatibilidade na garantia do registo administrativo do ato médico bem como dos consumos associados	Plenitude Ocorrência Rigor	Sim	Inventários	Existências
Erros relativamente ao acrcscimo de rendimentos que será faturado aos utentes que não pagaram as taxas	Plenitude Valorização Corte	-	Acrcscimo de Rendimentos	Prestação de Serviços
Provisão para créditos incobráveis não representar o valor real a recuperar	Valorização	-	Clientes Provisões	Provisões

Localização

Normalmente os Hospitais E.P.E. têm apenas uma localização, o que torna o risco de auditoria mais baixo comparativamente a outras unidades hospitalares que agregam várias unidades (por exemplo: o Centro Hospitalar de Lisboa ocidental agrega três unidades: Hospital de S. Francisco Xavier, Hospital de Egas Moniz e Hospital de Santa Cruz).

No entanto, a localização do hospital poderá contribuir para um aumento do risco. Um hospital situado no sul do país terá no Verão uma procura acima da média podendo daí resultar problemas ao nível da operacionalidade dos procedimentos administrativos, em prol da prestação dos cuidados de saúde. Já um hospital a norte, devido à sazonalidade, poderá ter mais procura no Inverno devido a surtos de gripe, que contribui para os problemas referidos supra.

Risco	Asserção	DF	Saldo / Classe / Transação	
			Balanco	Dem. Result.
Um aumento de procura acima da capacidade contribui para aumento do risco inerente, podendo gerar dificuldades entre as necessidades de prestação dos cuidados em detrimento do registo dos atos	Plenitude Ocorrência Rigor	Sim	-	-

Stocks

O desenvolvimento da atividade de um Hospital E.P.E. obriga a constituição de stocks que podem ser agrupados em dois grupos: bens afetos à farmácia, nomeadamente, medicamentos; e materiais de consumo clínico, utilizados pelos vários serviços do Hospital no exercício das suas atividades.

Devido às necessidades de cada serviço, é prática comum organizarem-se os stocks num armazém central, armazéns periféricos e

avançados que estão dispersos pelo hospital. Esta dispersão pode contribuir para apropriações indevidas de itens de stock.

Dada a natureza da atividade, naturalmente, existe uma maior preocupação na prestação dos cuidados de saúde em detrimento do registo dos consumos efetuados.

Por outro lado, a maioria destes stocks está sujeita a prazos de validade, pelo que deve ser garantido um adequado controlo, sob pena de poderem existir stocks fora de validade.

Os stocks constituem uma área onde é relevante uma boa implementação de procedimentos de controlo devido à dispersão geográfica dentro da unidade hospitalar.

Risco	Asserção	DF	Saldo / Classe / Transação	
			Balanço	Dem. Result.
Proliferação do número de armazéns dentro de um hospital	Plenitude	Sim	Inventários	CMVMC
Não serem registados todos os consumos efetuados, pois em determinadas situações de urgência é dada prioridade à operacionalidade do ato médico	Rigor Plenitude Corte	-	Inventários	CMVMC
Prazos de validade	Valorização	-	Inventários	Provisões
Apropriação de stocks indevidamente, principalmente em armazéns avançados	Plenitude		Inventários	CMVMC

Compras de bens e serviços

Os Serviços Partilhados do Ministério da Saúde, E.P.E. (SPMS) têm por missão a prestação de serviços partilhados específicos na área da saúde em matérias de compras, de logística, serviços financeiros, recursos humanos, de sistemas e tecnologias de informação a todos os estabelecimentos do SNS.

Os Hospitais E.P.E. estão assim obrigados a consultar a entidade responsável pelas compras centralizadas, não podendo adquirir bens e serviços a preços superior aos negociados pela SPMS.

Como entidades públicas, também os Hospitais, E.P.E. estão sujeitos ao Código dos Contratos Públicos e portanto vinculados aos procedimentos definidos neste diploma.

Risco	Asserção	DF	Saldo / Classe / Transação	
			Balanço	Dem. Result.
Não serem cumpridas as regras definidas para compras por entidades públicas	-	Sim	-	-
Não ser consultado o SPMS e efetuar compras acima dos valores contratados pelo SPMS	-	Sim	-	-

Recursos Humanos

Os recursos humanos afetos a um Hospital E.P.E. estão inseridos no Setor Público do Estado e portanto sujeitos às condições definidas para o setor, principalmente, nos Orçamentos de Estado⁵, ou outros diplomas próprios.

A estrutura de um Hospital E.P.E. é caracterizada por um número significativo de funcionários, com regimes laborais, fiscais e sociais muito diversos.

Trata-se de um risco que pode afetar as DF, bem como ao nível das asserções, principalmente no rigor e valorização.

Será essencial o recurso a técnicas e ferramentas informáticas para garantir que se consegue obter prova suficiente nesta área.

Sistemas de Informação

Os sistemas de informação hospitalar podem ser descritos como um auxiliar na gestão de toda a informação clínica e administrativa da instituição, contribuindo para a melhoria da qualidade da prestação de cuidados de saúde.

Os sistemas de informação existentes numa unidade hospitalar normalmente refletem os vários departamentos existentes dentro da instituição, designadamente serviços: administrativos (gestão, serviços financeiros, pessoal); logística (cozinha, lavandaria, manutenção); serviços clínicos (consultas, urgências, serviços médicos); serviços de apoio (área específicas de saúde, por exemplo a radiologia) e farmácia.

Com a disseminação de tecnologias de informação, muitos destes sistemas não foram desenhados de forma a permitir a comunicação entre si, tornando ineficiente a utilização e partilha de informação clínica. Para além deste facto, a multiplicação de sistemas não articulados gera a existência de dados replicados ou contraditórios, e a não utilização de normas de terminologia ou até de identificadores únicos pode dificultar a sua integração, impossibilitando o acesso integrado à informação existente.

Risco	Asserção	DF	Saldo / Classe / Transação	
			Balanço	Dem. Result.
Sistemas informáticos não integrarem entre si, nem com os sistemas que suportam a contabilidade	Plenitude Rigor	Sim		

Auditoria Interna

De acordo com o Estatuto dos Hospitais E.P.E., e tendo em conta a reconhecida complexidade da realidade empresarial, é reconhecida a importância de reforço dos mecanismos de controlo interno regular. Assim, e com a atualização elencada pelo Decreto-Lei nº 244/2012, de 9 de Novembro procedeu-se à incrementação das novas exigências de qualificação e capacitação jurídica e experiência profissional, criando-se condições para a existência de um serviço de auditoria interna nos Hospitais E.P.E.

O auditor deve avaliar se o trabalho desenvolvido pelo departamento de auditoria interna é relevante para a execução do seu trabalho. Esta avaliação pode ser determinante para o julgamento da natureza, extensão e tempestividade dos procedimentos de auditoria.



Princípios Contabilísticos

Tal como já referido os Hospitais devem seguir o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde. No entanto, e de acordo com o Despacho n.º 1507/2014, de 16 de janeiro, do Gabinete da Secretaria do Estado e do Tesouro e do Secretário de Estado da Saúde, a partir do exercício de 2014 já terão que seguir o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho.

Uma vez que 2015 se trata do 2.º ano a trabalhar de acordo com o normativo do SNC, é importante que o auditor mantenha o sentido de verificação de cumprimento das regras estabelecidas, designadamente, verificando a existência de situações que possam ter sido identificadas no ano anterior e que careçam de melhoria para este ano.

Materialidade Geral

A materialidade é a medida a partir da qual a existência de um erro nas DF pode afetar a decisão dos leitores das DF. Neste sentido, e tratando-se de um juízo do foro profissional do auditor, deve-se ter sempre em conta os utilizadores das DF de uma unidade desta natureza.

“A materialidade é a medida a partir da qual a existência de um erro nas DF pode afetar a decisão dos leitores das DF.”

No caso de um Hospital E.P.E. identifica-se como principais interessados nas DF, todas as forças políticas nacionais, a comunidade europeia, a banca, o Ministério da Saúde, entidades reguladoras e fiscalizadoras e também o público em geral.

Centrando-me na materialidade ao nível global, poder-se-ia optar por um dos seguintes indicadores qualitativos: Ebitda, Ativo ou Prestação de Serviços.

Na medida que que a maioria da atividade da empresa está concentrada no Contrato- Programa que aponta para uma meta de Ebitda zero, não se considera que seja uma medida adaptável para o desenvolvimento da estratégia de auditoria.

O Ativo é composto, na sua maioria, pelas instalações e equipamentos afetos ao Hospital, que podem constituir património do Estado que, independentemente do seu valor, poderá não expressar a medida das decisões da maioria dos leitores das DF.

O valor das Prestações de Serviços é o indicador que melhor traduz a evolução da atividade e o seu volume de transações, portanto será de considerar o melhor para o cálculo da materialidade global.

Processos Significativos

Em cada auditoria e mediante a realidade de cada Hospital E.P.E. será sempre necessário identificar quais os processos significativos e relacioná-los com as classes de transações existentes. Destacar-se-ia os dois que parecem mais significativos:

Produção/Gestão de Utentes.

Principais riscos	
<ul style="list-style-type: none"> Dependência do contrato-programa (90% da faturação) que define critérios a obedecer rígidos Atrasos de aprovação da ACSS levam a que se tenha de contabilizar por estimativa Alteração do processo de aprovação de faturação pela ACSS Elevada diversificação e volume de transações Produção incorretamente registada ou registada em períodos incorretos Incorreta codificação do ato médico (GDH) Sistemas informáticos que suportam esta área podem não estar integrados Produção em curso não estar devidamente segregada 	
Área afetadas	
<ul style="list-style-type: none"> Clientes, prestação de serviços e acréscimos e diferimentos 	
Objetivos de auditoria	Asserção
<ul style="list-style-type: none"> Todos os atos prestados no período foram registados, efetuados ou estimados 	Plenitude
<ul style="list-style-type: none"> As receitas respeitam ao período em análise não se encontram subvalorizadas (por atos médicos não registados) nem sobreavaliadas (por descontos não registados) 	Corte Valorização
<ul style="list-style-type: none"> Os réditos respeitam a atos médicos efetivamente prestados 	Ocorrência
<ul style="list-style-type: none"> Os acréscimos de proveitos por serviços realizados e não faturados são adequados e estão registados pelo seu justo valor 	Rigor e valorização
<ul style="list-style-type: none"> O saldo de dívidas a receber respeita efetivamente a créditos legítimos da entidade sobre terceiros e que foram acauteladas eventuais imparidades por créditos incobráveis 	Valorização
<ul style="list-style-type: none"> Todas as informações pertinentes estão devidamente divulgadas 	Divulgação

Existências

Principais riscos	
<ul style="list-style-type: none"> A existência de um serviço de urgência poderá contribuir para incorreções no registo das matérias consumidas, como incorreções ao nível do período em que ocorrem A ocorrência de epidemias, ou surtos sazonais de doenças contribui também para situações de erro acima mencionadas Elevado número e volume de transações aumenta a probabilidade de ocorrerem erros na codificação dos materiais Proliferação do número de armazéns dentro de um hospital Sujeição a prazos de validade Condições de armazenagem não terem as condições adequadas para salvaguarda e conservação das existências Sistemas informáticos que suportam esta área poderem não estar integrados Apropriação de stocks indevidamente, principalmente em armazéns avançados. 	
Área afetadas	
<ul style="list-style-type: none"> Inventários, custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas, acréscimos e diferimentos, provisões 	
Objetivos de auditoria	Asserção
<ul style="list-style-type: none"> Todos os consumos relativos a atos prestados foram registados ou estimados 	Plenitude
<ul style="list-style-type: none"> O custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas respeitam ao período em análise não se encontram sobrevalorizado (por atos médicos não registados) nem subvalorizado 	Corte Valorização
<ul style="list-style-type: none"> Os gastos respeitam a consumos efetivamente efetuados na prestação dos atos médicos efetivamente realizados 	Ocorrência
<ul style="list-style-type: none"> As quantidades em armazém representam existências da propriedade do Hospital 	Existência
<ul style="list-style-type: none"> Os acréscimos de gastos relacionados com serviços realizados e não facturados são adequados e estão registados pelo seu justo valor 	Valorização
<ul style="list-style-type: none"> Todas as informações pertinentes estão devidamente divulgadas 	Divulgação

Conclusão

O planeamento do trabalho de auditoria é o alicerce fundamental para o desenvolvimento do trabalho de auditoria. Através do desenvolvimento de uma estratégia adequada o auditor desenvolve um plano eficaz que lhe dá resposta ao risco de expressar uma opinião inapropriada, quando as Demonstrações Financeiras apresentam distorções materialmente relevantes.

A compreensão do setor da saúde, o conhecimento da atividade desenvolvida, bem como a avaliação dos sistemas de controlo interno são peças fundamentais para a definição da estratégia de auditoria.

Destacar-se-ia quatro aspetos que devem estar presentes na avaliação do risco e na definição de procedimentos de resposta ao risco numa auditoria a uma unidade hospitalar inserida no Serviço Nacional de Saúde:

1. As unidades hospitalares apresentam-se como instituições que desenvolvem uma atividade muito diversificada, complexa, e atípica. Esta atividade é desenvolvida em ambientes pressionados para manter a operacionalidade em detrimento do cumprimento do rigor dos procedimentos;
2. As unidades hospitalares estão inseridas num setor vital onde existe uma forte pressão (de uma série de quadrantes da sociedade, principalmente governamentais) para a implementação de procedimentos que contribuam para a redução

da despesa de forma a garantir um equilíbrio de um setor deficitário;

3. A pressão referida no ponto anterior contribui para um ponto importante, e que tem estado muito na agenda do dia, que é a possibilidade de existência de fraude, para ir de encontro a expectativas criadas na opinião pública para o setor;
4. É um setor com grande controlo e regulamentação que obriga a constantes e rápidas adaptações dos procedimentos, de forma a cumprir essas obrigações.

Na definição de procedimentos de auditoria de resposta aos riscos na maioria das áreas será necessário, para além de procedimentos substantivos de detalhe e analíticos, desenvolver testes aos controlos de forma a reduzir o risco de auditoria a nível aceitavelmente baixo. Ao nível das DF será de considerar: nomeação de pessoal com mais experiência no setor, bem como aumentar a supervisão do trabalho.

De referir ainda que dada o volume de transações e o volume de dados que são gerados neste tipo de atividade o recurso a técnicas e ferramentas informáticas na definição dos procedimentos de auditoria é fundamental sob pena de não se conseguir concluir de forma eficiente e tempestiva.

BIBLIOGRAFIA

- Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados (2010)
Costa, C.B. (2010). Auditoria Financeira – Teoria e Prática. O Rei dos Livros
Manual de Auditoria Interna, Hospitais, ACSS
Contrato-Programa 2015 – Metodologia para definição de preços e fixação de objetivos, ACSS
A Transição para o Sistema de Normalização Contabilística nos Hospitais E.P.E. – Revisores e Auditores. OROC
A Importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria – Revisores e Auditores. OROC

¹ Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 124/2011, de 29 de dezembro, e alterada pela Declaração de Retificação n.º 12/2012, de 27 fevereiro.

² Lei n.º 48/90, de 24 de agosto.

³ Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro que posteriormente sofreu uma série de alterações, tendo sido republicado com a última alteração no Decreto-Lei n.º 244/2012, de 9 de novembro.

⁴ Decreto-Lei n.º 8/2012, de 18 de janeiro.

⁵ Para 2015: Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro - Orçamento do Estado para 2015 - SECÇÃO IV - Disposições aplicáveis aos trabalhadores do Serviço Nacional de Saúde: Artigo 71.º e seguintes.



Integrated Reporting <IR>: O novo paradigma em Corporate Reporting

Contabilidade e Relato



Maria Albertina Rodrigues
REVISORA OFICIAL DE CONTAS
DOCENTE NA UNIVERSIDADE EUROPEIA
LAUREATE INTERNATIONAL UNIVERSITIES



Ana Isabel Morais
REVISORA OFICIAL DE CONTAS



João Vieira da Cunha
ASSOCIATE PROFESSOR
HEAD OF THE DOCTORAL SCHOOL
UNIVERSIDADE EUROPEIA



1. Introdução

O objetivo da informação divulgada pelas organizações é propiciar informação útil que permita aos seus utilizadores a tomada de decisões. Com vista a alcançar este objetivo, a informação que é reportada não pode permanecer estática, necessita de refletir as mudanças que vão ocorrendo na realidade das organizações, a evolução nos sistemas de informação e as necessidades sentidas pelos utilizadores. Após a crise de 2008, surgiram argumentos segundo os quais a crise poderia ter sido evitada, ou pelo menos ter havido uma reação mais rápida, caso houvesse um modelo de relato organizacional diferente (ICAEW, 2009). Neste contexto, registaram-se desafios para mudanças no relato das empresas, desafios que se focam essencialmente na prestação de informação financeira, informação não financeira e menos complexidade no relato apresentado. Por outro lado, verifica-se um incremento na divulgação voluntária de informação não financeira, juntamente com a divulgação de informação financeira, que é obrigatória.

A conjugação destes fatores esteve na base do surgimento de um novo modelo de relato das organizações: o *Integrated Reporting - IR*. Este novo modelo de Relato Integrado apresenta como um todo, a informação de natureza financeira juntamente com a informação de natureza não financeira numa perspetiva de pensamento integrado. Alguns dos objetivos deste modelo de relato consistem em reduzir a complexidade da informação divulgada e propiciar aos investidores e outros utilizadores a informação necessária para avaliar as empresas, analisar o seu desempenho e tomar decisões futuras. Um Relato Integrado é uma comunicação concisa sobre a forma como a estratégia, a governação, o desempenho e as perspetivas futuras de uma organização, no contexto da sua envolvente externa, levam à criação de valor no curto, médio e longo prazo (IIRC, 2013b). De acordo com esta orientação, um Relato Integrado propicia informação para os investidores e os financiadores relativamente à avaliação do risco e ao potencial crescimento de valor, influenciando a gestão e a auditoria do risco.

“Um Relato Integrado é uma comunicação concisa sobre a forma como a estratégia, a governação, o desempenho e as perspetivas futuras de uma organização, no contexto da sua envolvente externa, levam à criação de valor no curto, médio e longo prazo (IIRC, 2013b). ...um Relato Integrado propicia informação para os investidores e os financiadores relativamente à avaliação do risco e ao potencial crescimento de valor, influenciando a gestão e a auditoria do risco.”

Este artigo pretende analisar a evolução no relato apresentado pelas organizações, abrangendo as vertentes de relato de informação financeira, de informação não financeira e analisando a evolução em direção ao Relato Integrado. Os tópicos que serão analisados incluirão os conceitos fundamentais constantes da estrutura conceptual do *International Integrated Reporting Council – IIRC* que incidem sobre o processo de criação de valor, a identificação e utilização dos seis tipos de capitais e os princípios de orientação e elementos de conteúdo recomendados (Fried, Holtzman, & Mest, 2014).

Palavras-chave – Relato Integrado, Relato Financeiro, Relato de Sustentabilidade, Relatórios de Garantia de Fiabilidade.

2. Análise do relato das organizações

O relato das organizações consiste na informação divulgada pelas organizações sobre as mesmas, abrangendo um vasto leque de informação e diferentes formas de divulgação, podendo ser agrupada em dois grandes grupos: informação financeira e informação não financeira. Os utilizadores desta informação - *stakeholders*, são todos os que utilizam esta informação na sua tomada de decisão integrando os investidores – *stockholders*, financiadores e a sociedade em geral. Os modelos de relato são normas ou regras que indicam que informação deve ser obtida e como deve ser divulgada.

2.1 Relato Financeiro

O relato financeiro é baseado na informação contabilística, sendo relevante referir que a perspetiva de Drucker (1995), segundo a qual a contabilidade se tornou a área mais desafiadora e a mais turbulenta na área da gestão, continua atual. A contabilidade deve acompanhar os desafios das organizações, caso contrário a informação disponibilizada não preencherá o seu objetivo central que consiste em propiciar informação, sobre a entidade de relato, que seja útil para os investidores, financiadores e outros credores, na sua tomada de decisão sobre a disponibilização de recursos à organização (IASB, 2014).

O relato financeiro é obrigatório, sendo a sua estrutura conceptual definida por entidades reguladoras que definem a informação a ser divulgada pelas organizações, os modelos de demonstrações financeiras e as regras que devem ser seguidas na sua preparação. O relato financeiro é apresentado no relatório anual das organizações.

2.2 Relato não Financeiro

A emergência de um novo ambiente empresarial veio determinar mudanças nas estratégias seguidas pelas organizações, nas suas estruturas, sistemas e métodos utilizados. Muitas organizações que operam em ambientes competitivos adquirem consciência de que as suas vantagens estratégicas não são sustentáveis. Como forma de responder a pressões internas e externas, as organizações necessitam de gerir a sua responsabilidade social e ambiental e de alterar o seu relato em consonância com estas preocupações através da inclusão de informação sobre as suas atividades nestas áreas não financeiras (Klovien & Speziale, 2014). Reforçando esta

preocupação, a União Europeia emitiu em 2012 uma diretiva sobre a divulgação de informações não financeiras e de informações sobre a diversidade por parte de certas grandes empresas e grupos (European Parliament, 2014).

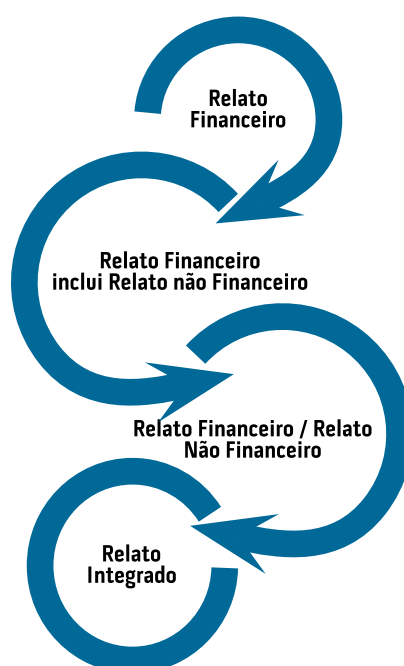
O relato não financeiro pode adquirir as formas de Relato de Responsabilidade Social (*Corporate Social Responsibility Reporting-CSR*); Relato de Sustentabilidade (*Sustainability Reporting-SR*) ou Relato Social e Ambiental (*Social and Environmental Reporting-SER*).

As organizações, normalmente numa base voluntária, produzem relato não financeiro com o intuito de demonstrar à sociedade, em geral, e aos investidores em particular, a adequação do seu comportamento organizacional relativamente aos aspetos sociais e ambientais (Odriozola, Saánchez, & Etxeberria, 2012). O relato não financeiro está relacionado com a sustentabilidade, sendo esta apresentada como a estratégia da empresa e a relação entre esta estratégia e a sociedade que garanta a sua continuidade. Uma estratégia sustentável é assim, aquela que permite que a empresa crie valor para seus acionistas, enquanto, em simultâneo, contribui para o desenvolvimento de uma sociedade sustentável (Eccles & Serafeim, 2013). Um relato de sustentabilidade é um relatório emitido por uma entidade que aborda os impactos das suas atividades nas vertentes: económica, social e ambiental. Os relatos sobre a responsabilidade social e ambiental são também apresentados como relatos de sustentabilidade (Stubbs & Higgins, 2014).

Conforme apresentado na figura 1, a informação inicialmente divulgada pelas empresas foi informação financeira. Até ao final do século XX, embora a informação predominantemente divulgada fosse a informação de carácter financeiro, algumas organizações utilizavam parte do seu relato anual para divulgar informação de sustentabilidade. Assim, muitos dos relatos de sustentabilidade estavam incluídos nos relatórios anuais. (Villiers, Rinaldi, & Unerman, 2014).

Figura 1: Evolução no Relato das organizações

(fonte: Elaboração própria)





Neste contexto de incremento de informação não financeira, surgiram diversas organizações que desenvolveram guias para o relato de sustentabilidade, permitindo alcançar uma maior credibilidade e comparabilidade nos relatos. Entre estas organizações estão a *Global Report Initiative–GRI* e o *Institute of Social and Ethical Accountability*, as quais desenvolveram os modelos de relato e de auditoria mais aceites e adotados para os relatos social e ambientais.

Com o incremento da divulgação de informação sobre responsabilidade social e ambiental em relatórios independentes do relato anual, tornou-se mais difícil para os utilizadores da informação de sustentabilidade poderem entender as ligações existentes entre os diferentes impactos sociais, ambientais e económicos. Neste contexto surge em 2004, o *Princes Accounting for Sustainability Project – A4S*, com o intuito de diminuir a desconexão de informação para os leitores dos relatos de sustentabilidade. O objetivo deste projeto consistia em desenvolver orientações que permitissem estabelecer conexões entre os relatórios divulgados pelas organizações, promovendo uma visão holística sobre a interação dos aspetos sociais, ambientais e económicos e os impactos para as organizações, claramente numa orientação que iria ser assumida pelo Relato Integrado.

2.3 Análise do atual relato baseado na informação financeira

O modelo de relato baseado na informação financeira regista críticas que apontam para limitações tais como ser um relato sobre o passado, com uma orientação mais histórica do que a apresentação de perspetivas para o futuro. Por outro lado, enquanto o relato financeiro se foca mais em informação de natureza monetária, os utilizadores da informação necessitam adicionalmente de informação qualitativa. Esta informação qualitativa pode ser sobre a estratégia da organização; informação sobre os gestores ou informação quantitativa mas não financeira, que pode assumir a forma de indicadores de desempenho, tal como índices de satisfação do consumidor. O relato baseado na informação financeira é também criticado em função da diferença existente entre os valores apresentados no balanço e os valores de mercado das empresas, sendo um dos motivos apresentados para esta lacuna, a ausência de elementos intangíveis relevantes das demonstrações financeiras. Esta diferença, mostra que a informação apresentada nas demonstrações financeiras não é suficiente para as tomadas de decisão sobre as organizações, podendo esta insuficiência ser ultrapassada pela conjugação de informação de natureza financeira com informação de natureza não financeira. Para as suas tomadas de decisão, os utilizadores da infor-



mação, necessitam de entender como funcionam as organizações, sendo necessária informação sobre os modelos de negócio e os fatores de sucesso determinantes.

A crise financeira e o desemprego, fatores que estão entre os principais riscos globais que as empresas e os reguladores enfrentam, revelam a necessidade de divulgação de informações adicionais por parte das empresas, informação que permita aos acionistas e investidores tomarem as suas decisões. King Mervyn, presidente do IIRC, na sua análise aos resultados do fórum económico mundial de riscos globais 2014, refere que, para resolver estas questões, as empresas devem adotar modelos de relato com melhor qualidade e informação mais relevante, que atuem como catalisador para uma mudança comportamental (Prickett, 2014).

A conjugação das ideias apresentadas, de que o relato financeiro não é suficiente, que há adicionalmente a necessidade de divulgação de informações não financeiras pelas empresas, bem como os riscos globais enfrentados pelos negócios, estão na origem do surgimento de um novo modelo de relato. Este novo modelo de rela-

to apresenta as informações divulgadas pelas empresas como um todo, permite reduzir a complexidade do relato, fornece informações não financeiras juntamente com informação financeira, apresenta aos interessados todas as informações de que necessitam para avaliar um negócio, analisar o seu desempenho e fazer perspetivas futuras (ICAEW, 2009).

3. Relato Integrado - *Integrated Reporting* <IR>

O desenvolvimento do Relato Integrado – IR, começou em 2009, tendo levado à criação de *International Integrated Reporting Council* - IIRC, e à publicação da primeira estrutura conceptual para o Relato Integrado em 2013 baseada num modelo de relato existente na

África do Sul (Fried et al., 2014). A estrutura conceptual foi aplicada numa base voluntária com um modelo experimental de Relato Integrado por um número crescente de organizações.

O objetivo do IIRC é estabelecer um novo modelo de relato organizacional, tendo a estrutura conceptual do *Integrated Reporting* uma abordagem baseada em princípios, definindo os conceitos fundamentais, os elementos de conteúdo e os princípios do novo modelo de relato, conforme apresentado nos quadros seguintes.

Figura 2: <IR> Conceitos Fundamentais

(fonte: Elaboração própria)

<IR> Conceitos Fundamentais
Criação de Valor
Os Capitais

Figura 3: <IR> Princípios Básicos

(fonte: Elaboração própria)

<IR> Princípios Básicos
Foco estratégico e orientação para o futuro
Conectividade de informação
Relações com as partes interessadas
Materialidade
Concisão
Confiabilidade e plenitude
Consistência e comparabilidade

Figura 4: <IR> Elementos de Conteúdo

(fonte: Elaboração própria)

<IR> Elementos de Conteúdo
Visão geral da organização e do seu ambiente externo
Governance
Modelo de Negócio
Riscos e oportunidades
Estratégia e alocação de recursos
Desempenho
Perspetiva
Base para preparação e apresentação

Os conceitos fundamentais definidos na estrutura conceptual do Relato Integrado, apresentados na figura 2, constituem a componente mais crítica do relato integrado e a sua base de implementação, sendo por isso determinante a sua análise.

Capitais - A implementação do processo de Relato Integrado é focada nos seis **capitais** nos quais este modelo de relato se baseia: financeiro, produtivo, intelectual, humano, social e de relacionamento e natural. O Relato Integrado coloca os capitais financeiros e não financeiros juntos, refletindo assim uma visão integrada. Os capitais apresentam os dois aspetos mais relevantes nas organizações: dinheiro e pessoas. Se por um lado a importância de uma gestão financeira rigorosa é reconhecida desde longa data, somente recentemente se reconheceu a importância do desenvolvimento de talentos como uma prioridade para os gestores (Tilley, 2014). Juntamente com os fatores financeiros, a dimensão humana ganha maior relevância dentro das organizações como fator de crescimento: relacionamento com clientes e fornecedores, desenvolvimento de talentos e capital intelectual. O Relato Integrado vai além do relato habitual dos capitais financeiro e produtivo, considerando também os capitais relacionados com as atividades humanas (intelectual, social e de relacionamento) e com os recursos naturais (os quais consistem no ambiente no qual os outros capitais de desenvolvem) (IIRC, 2013a).

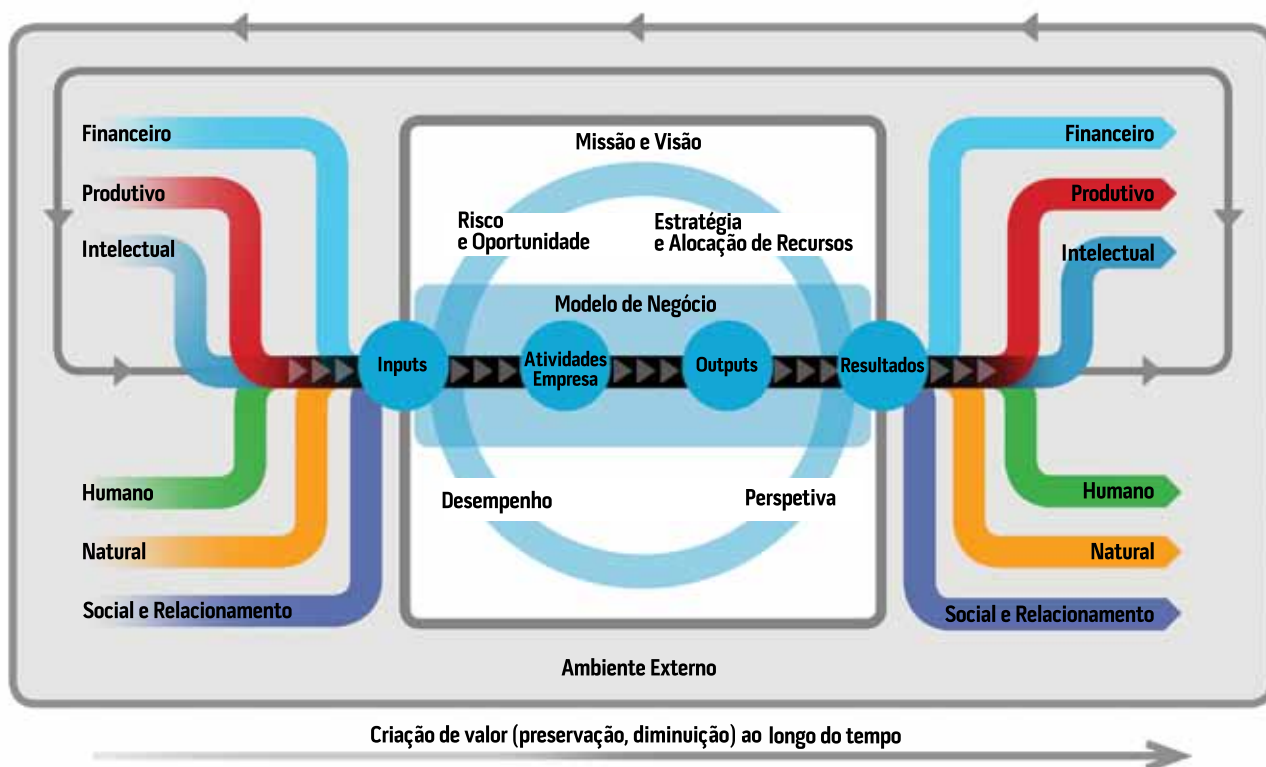
Criação de valor - A componente mais crítica do Relato Integrado é a identificação da forma como a organização **cria valor** através da utilização do seu modelo de negócio para a seleção dos elementos a utilizar, o seu processamento e a criação de resultados. O processo de criação de valor é o processo de aumento, diminuição e transformação dos elementos definidos como capitais de acordo com a visão, missão, valores e capitais da organização. Os gestores poderão pensar nos capitais como ativos líquidos e no modelo de negócio

Contabilidade e Relato

como algo semelhante a uma demonstração de resultados (Fried et al., 2014). O processo da criação de valor encontra-se representado na figura 5.

Figura 5: Processo de criação de valor

fonte: Adaptado de Estrutura conceptual, IIRC)



O processo esquematizado na figura anterior, de **criação de valor** por uma organização, é um **processo dinâmico** orientado pela **visão** e **missão** que identificam de forma clara e concisa a finalidade da organização e o percurso que se pretende seguir, no contexto do seu **ambiente externo** que engloba as condições económicas, sociais, ambientais e tecnológicas. O núcleo deste processo é o **modelo de negócio** da organização que determina os recursos que são necessários – os capitais, a sua forma de utilização e como estes são transformados no produto ou serviço pretendido. Desta forma, a **estratégia** da organização deve procurar a alocação e conjugação de recursos que consideram os **riscos e as oportunidades** existentes e permitam a obtenção do melhor desempenho.

Um Relato Integrado não deve ser um conjunto de divulgações separadas, mas um modelo de relato identificável. Combina num único documento a informação financeira relevante (demonstrações financeiras e outra informação financeira) e a informação não financeira de uma forma que reflita os impactos recíprocos e que responda à questão fundamental: Como é que o desempenho não financeiro contribui para o desempenho financeiro e vice-versa? (Eccles & Krzus, 2010).

Conforme detalhado de seguida, o Relato Integrado deve apresentar de forma sucinta a informação, numa perspetiva de pensamento integrado e considerando as perspetivas de médio e longo prazo da organização.

Comunicação concisa - Um Relato Integrado é uma **comunicação concisa** sobre a forma como a estratégia, governação, desempenho e perspetivas futuras de uma organização, no contexto do seu ambiente externo, leva à criação de valor no curto, médio e longo prazo. O Relato Integrado auxilia as organizações a criar valor e a **contar a sua história**, fornecendo às partes interessadas informação sobre o desempenho das organizações que abrange os capitais que são necessários para a criação de valor (Tilley, 2013). Desta forma, apresenta uma imagem mais completa das perspetivas de longo prazo do negócio ajudando na tomada de melhores de decisões de investimento (Waygood, 2014).

Pensamento integrado - O Relato Integrado é um processo baseado no pensamento integrado o qual resulta numa comunicação periódica da forma como uma organização cria valor ao longo do tempo. O pensamento integrado é apresentado como uma consideração ativa por uma organização sobre as relações existentes entre as suas diversas unidades operacionais e funcionais e os capitais que a organização utiliza ou afeta (IIRC, 2013b).

Perspetiva temporal – Na perspetiva temporal, o pensamento integrado refere-se ao desempenho no médio e longo prazo, não se focando somente na informação histórica como a informação financeira contabilística. Apresentando uma visão mais holística da forma como a organização cria valor ao longo do tempo, o Relato Integrado beneficia as organizações uma vez que melhora a sua

forma de comunicação com as partes interessadas e melhora os seus processos internos. Adicionalmente, permitirá aos investidores aceder de forma mais eficaz ao impacto na organização da sua estratégia, administração, desempenho e perspetivas futuras (Fried et al., 2014).

4. Conclusão

Um relato que preencha as necessidades de informação dos investidores é essencial para a continuidade das organizações, uma vez que estas necessitam de capital para continuarem a desenvolver as suas atividades. Esta relação entre as necessidades dos investidores e as necessidades de capital das organizações é um aspeto fulcral. Um relato das organizações que apresente a informação financeira e não financeira de forma separada, representa um problema para os investidos e analistas, uma vez que estas entidades têm que analisar diferentes formas de mensuração e de relato que mostram onde a empresa se encontrava, mas não as perspetivas futuras.

O Relato Integrado está a assumir maior importância como uma ferramenta para o investidor medir a sustentabilidade empresarial (Druckman, 2014). O reconhecimento por parte dos investidores do valor acrescentado na aplicação do Relato Integrado consiste num fator determinante para a decisão por parte das empresas em abraçarem o desafio de aplicar este novo modelo de relato.

A implementação do Relato Integrado levará à necessidade de novas estruturas conceituais de relatórios de garantia de fiabilidade de forma a assegurar a conformidade (*compliance*) da informação integrada divulgada pelas organizações. Assim, os prestadores dos serviços de garantia de fiabilidade/auditoria deverão combinar os requisitos exigidos pela regulamentação em vigor com a informação constante no Relato Integrado. Esta realidade poderá representar um desafio para as entidades reguladoras modificarem os seus padrões de auditoria (Villiers et al., 2014), podendo a fiabilidade dos Relatos Integrados ser incrementada pela emissão de relatórios de garantia de fiabilidade sobre a informação constante nesses relatos (Villiers et al., 2014; Gary et al., 2011; Eccles, Krzus, & Watson, 2010).

“A implementação do Relato Integrado levará à necessidade de novas estruturas conceituais de relatórios de garantia de fiabilidade de forma a assegurar a conformidade (compliance) da informação integrada divulgada pelas organizações.”

REFERÊNCIAS

- Drucker, P. F. (1995). *A gestão numa época de grande mudança*. (D. Cultural, Ed.).
- Druckman, P. (2014). Integrated Reporting : A New Governance Tool. *The Corporate Board*, 6–11.
- Eccles, R. G., & Krzus, M. P. (2010). One Report - Integrated Reporting For A Sustainable Strategy. *Financial Executive*, 26(2), 28–32. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=buh&AN=48961959&site=ehost-live&scope=site>
- Eccles, R. G., Krzus, M. P., & Watson, L. a. (2010). Integrated Reporting Requires Integrated Assurance. *QFinance*, 1–14.
- Eccles, R. G., & Serafeim, G. (2013). A table of two stories: Sustainability and the Quarterly Earnings Call. *Applied Corporate Finance*, 25(3), 8 – 19.
- European Parliament. (2014). Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertaking and groups. *Official Journal of the European Union*, 2014(April), 1–9.
- Fried, A., Holtzman, M. P., & Mest, D. (2014). IR the new annual Report for the 21st century. *Financial Executive, Fall 2014*, 24 – 31.
- Gary, C. M., Fagerström, A., & Hassel, L. G. (2011). Accounting for Sustainability: What Next? a Research Agenda. *Annals of Faculty of Economics*, 97–111. Retrieved from <http://econpapers.repec.org/RePEc:ora:journl:v:1y:2011:i:special:p:97-111>
- IASB. (2014). The Conceptual Framework for Financial Reporting. *International Financial Reporting Standards*, (January).
- ICAEW. (2009). Developments in New Reporting Models. *Financial Reporting Faculty of ICAEW*. <http://doi.org/10.2308/accr.00000004>
- IIRC. (2013a). A Estrutura Internacional para Relato Integrado.
- IIRC. (2013b). The International IR framework, 37. Retrieved from www.theiirc.org
- Klovič, L., & Speziale, M. T. (2014). Sustainability Reporting as a Challenge for Performance Measurement: Literature Review. *Economics and Business*, 26, 44. <http://doi.org/10.7250/eb.2014.019>
- Odriozola, M. A., Saánchez, J. A. C., & Etxeberria, I. Á. (2012). Divulgación de información sobre corrupción: empresas del íbex 35°. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 15, 59–90.
- Prickett, R. (2014). Transforming Corporate Reporting. *Internal Auditor*, 71 Issue 2(April), 58–62. 5p.
- Stubbs, W., & Higgins, C. (2014). Integrated Reporting and internal mechanisms of change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1068–1089. <http://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2013-1279>
- Tilley, C. (2013). CIMA CEO column "In order to write an integrated report, organisations must apply integrated thinking." *Financial Management*, 42(4), 68. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=buh&AN=90248883&site=ehost-live>
- Tilley, C. (2014). CIMA CEO column: "Of the six core capitals identified under integrated reporting, three relate to people." *Financial Management*, (August).
- Villiers, C. de, Rinaldi, L., & Unerman, J. (2014). Integrated Reporting: Insights, gaps and an agenda for future research. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 1–47. Retrieved from <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/AAAJ-06-2014-1736>
- Waygood, S. (2014). A Roadmap for Sustainable Capital Markets: How can the UN Sustainable Development Goals harness the global capital markets? *Aviva White Paper*.

**SOFTWARE DE AUDITORIA
LÍDER MUNDIAL**

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

CASEWARE



WORKING PAPERS



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.





Os Desafios do SNC-AP

Contabilidade e Relato



António Gonçalves Monteiro
PRESIDENTE DA COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA / REVISOR OFICIAL DE CONTAS





Introdução

O novo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) preparado pela Comissão de Normalização Contabilística e aprovado pelo Governo¹ para aplicar aos exercícios que se iniciam em 1 de janeiro de 2017 é, a par de outros instrumentos legais entretanto aprovados, como a nova Lei do Enquadramento Orçamental (LEO), um dos instrumentos essenciais para a reforma das finanças públicas.

Neste texto procuraremos sintetizar as razões para fazer esta mudança os objetivos do projeto, as linhas gerais do SNC-AP e alguns dos desafios que se colocam na implementação.

Haverá sempre quem diga que o projeto é ambicioso de mais e é de difícil implementação, tal como haverá quem diga que já vem tarde. Numa altura em que se reclama maior transparência e credibilidade às contas públicas, pior do que arriscar a realização de um projeto desta dimensão e natureza, mesmo reconhecendo alguns obstáculos e problemas, é não fazer coisa nenhuma.

Porquê fazer a mudança? Quais os objetivos do projeto?

Portugal e outros países europeus tiveram nos anos mais recentes um período difícil na sua economia, com naturais repercussões na vida dos cidadãos e das empresas, devido a medidas, programas e políticas tendentes a ajustar as finanças públicas que se terão degradado, segundo uns, devido principalmente a políticas nacionais erradas e, segundo outros, devido principalmente a crises financeiras internacionais.

Políticas de Hoje	Efeitos no Amanhã
Mais receita	Menos receita/mais despesa
Menos despesa	Mais despesa

De certa forma, as crises financeiras globais mostram como os governos, sejam eles quais forem, tendem a utilizar práticas contabilísticas valendo-se do sistema de contabilidade na base de caixa, com o objetivo de melhorar os indicadores financeiros do País (nomeadamente os níveis de défice e de dívida) em determinado período, sem atender ao efeito que tais práticas têm em períodos subsequentes. O que é certo, é que mais receita hoje pode representar menos receita ou mais despesa amanhã e menos despesa hoje pode ser a forma de empurrar a despesa para o futuro.

A ausência de informação financeira ou de informação financeira inapropriada ou insuficiente conduz, geralmente, a uma visão não completa ou menos credível da real posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade o que pode levar os governos a tomarem decisões erradas com consequências na qualidade dos serviços que prestam e nas prioridades estabelecidas para programas e atividades a prosseguir, tendo também consequências no nível de confiança que os cidadãos depositam nos políticos e nas políticas que estes pretendem implementar.

O SNC-AP consubstancia alterações nos processos de registo e relato financeiro das entidades públicas, nos seus vários níveis, algumas delas com um desafio enorme que é deixarem de pensar a contabilidade apenas na ótica de caixa (o que a entidade paga e o que recebe) para, também, pensarem a contabilidade na ótica do acréscimo (que releva quais são os ativos e os direitos da entidade, quais são os seus passivos e responsabilidade, quais são os seus rendimentos e gastos e os correspondentes resultados, independentemente dos pagamentos e recebimentos havidos).

Algumas entidades das administrações públicas adotaram já há muitos anos a contabilidade na base do acréscimo, como as autarquias locais, os hospitais, as universidades e outras entidades, que aplicam o Plano Oficial de Contabilidade Público (POCP) ou um dos POCs específicos construídos na base do POCP designadamente os relativos aos setores da educação, saúde, instituições do sistema de solidariedade e segurança social e autarquias locais.

Se a estas entidades juntarmos outras do universo alargado do Estado, como as empresas públicas e as sociedades constituídas no âmbito do Código das Sociedades Comerciais mas detidas totalmente por entidades públicas, e que aplicam o SNC ou as IFRS, estamos perante uma miríade de normativos contabilísticos diferentes que não faz sentido manter.

Acreditamos que alargar a este leque de entidades todos os níveis das administrações públicas criará mais e melhor informação financeira que mostre não só os fluxos de entradas e saídas de caixa como execução dos orçamentos aprovados, mas também os seus ativos e outros direitos bem como os passivos e outras responsabilidades e os seus resultados económicos.

Numa fase posterior, consolidar de uma forma harmonizada todos os níveis das administrações públicas conduzirá a maior transparência, utilidade e comparabilidade de todas as administrações públicas. Para isso, toma especial relevância a criação, através da LEO, da Entidade Contabilística Estado que visa, no futuro, consolidar todas as entidades das administrações públicas e apresentar demonstrações financeiras consolidadas do Estado.

É claro que nada disto acontecerá sem um compromisso firme dos governos em manter esta reforma e sem um compromisso firme

das entidades públicas em abraçar e prosseguir esta mudança de paradigma.

Tendo em conta a fragmentação normativa atrás referida e a necessidade de as administrações públicas nacionais adotarem processos de contabilização e relato mais completas e transparentes, foi a CNC incumbida de realizar os trabalhos técnicos com vista à aprovação de um único Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP) adaptado às normas internacionais específicas para o setor público (IPSAS) e às normas contabilísticas nacionais em vigor.

Assim, a CNC concebeu e desenvolveu este novo referencial contabilístico para as administrações públicas tomando como fontes privilegiadas de informação as mais recentes normas internacionais de contabilidade pública emitidas pelo IPSASB, as normas contabilísticas em vigor aplicáveis aos setores público e privado e as normas contabilísticas utilizadas pela Comissão Europeia.

Para isso, a CNC obteve contributos de várias partes interessadas, representadas ou não na CNC, tais como a DGO, o INE, o BdP, o TC e a DGAL e este diálogo foi crucial dado que um dos objetivos deste novo normativo é o de proporcionar informação financeira e fazer um relato para diferentes utilizadores usando um único sistema contabilístico e um plano de contas que acomode as necessidades de informação destes diferentes utilizadores para as suas tomadas de decisão.

Linhas gerais do SNC-AP

O SNC-AP exige que a contabilidade se faça na base do acréscimo e compreende:

- Uma estrutura conceptual que estabelece os princípios basilares que estão subjacentes à construção das normas de contabilidade pública (NCP);
- Um conjunto de 27 NCP específicas para determinadas transações e assuntos (incluindo uma norma relativa à Contabilidade e Relato Orçamental);
- Um Plano de contas detalhado que permite acomodar o relato orçamental, o relato financeiro e o relato estatístico; e
- Um conjunto de modelos harmonizados para apresentação de demonstrações financeiras e de relato orçamental (incluídos na NCP 1 – Estrutura e conteúdo das Demonstrações Financeiras e NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental, respetivamente).

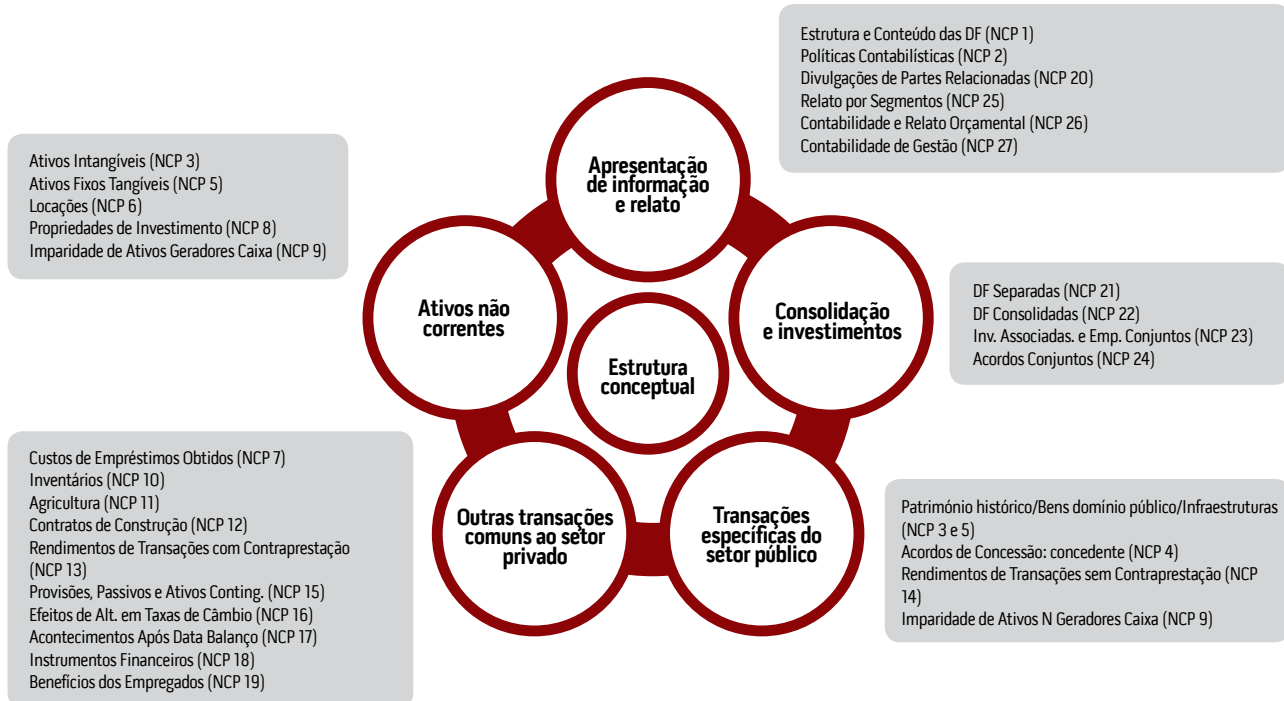
Embora estes elementos do SNC-AP sejam de aplicação generalizada, tal aplicação poderá não ser apropriada na relação custo/benefício quando se trata de entidades de menor dimensão e baixo risco pelo que foi preparada uma norma simplificada específica para estas entidades que já foi submetida ao Governo para apreciação e aprovação.

Na figura seguinte apresentam-se as 27 normas agrupadas por conjuntos de matérias e podemos ver, por exemplo:

- Um grupo de normas relativas à forma e conteúdo de apresentação do relato financeiro, orçamental e de gestão;



- Um grupo de normas associadas a ativos não correntes, como os ativos tangíveis e intangíveis, as locações, as propriedades de investimento e as imparidades de ativos geradores de caixa;
- Um grupo relativo a outras transações que são comuns a qualquer entidade pública ou privada, como os inventários, os rendimentos com contraprestação (vendas, etc), os instrumentos financeiros, as provisões e os benefícios dos empregados;
- Um grupo relativo à consolidação de entidades controladas, aos investimentos em associadas e outros investimentos; e
- Um grupo de matérias específicas do setor público como os ativos tangíveis e intangíveis que representam património histórico, bens do domínio público e infraestruturas, as concessões (na ótica do concedente), os rendimentos sem contraprestação (impostos, taxas, transferências, subsídios, etc), e a imparidade de ativos não geradores de caixa.
- Embora as IPSAS tenham sido a principal fonte para o desenvolvimento das NCP, alguns dos requisitos daquelas normas foram simplificados o máximo possível, por exemplo, estreitando as opções possíveis de mensuração para uma única mensuração preferida e apresentando modelos de demonstrações financeiras e de relato orçamental para maximizar a harmonização dos procedimentos e facilitar a futura consolidação.





No quadro seguinte podemos ver alguns exemplos de opções tomadas:

Norma	Opção
Ativos Intangíveis	Não foi considerada a possibilidade de existirem vidas úteis indefinidas nos ativos intangíveis. Todos terão uma vida útil atribuída e devem ser amortizados durante essa vida útil
	Não consideração do modelo de revalorização baseado no justo valor, embora esteja previsto que a revalorização seja possível mediante critérios a definir em diploma legal
	Método de amortização regra: linha reta
Ativos Fixos Tangíveis	Não consideração do modelo de revalorização baseado no justo valor, embora esteja previsto que a revalorização seja possível mediante critérios a definir em diploma legal
	Método de depreciação regra: linha reta
Inventários	Método de custeio regra: custo médio ponderado
Instrumentos financeiros	Foi considerado apropriado utilizar como referência a NCRF27 do SNC que é uma norma já simplificada da correspondente norma internacional

Alguns desafios de implementação

Grande parte das NCP não trarão questões de implementação difíceis ou complexas. Contudo, algumas delas levantarão algumas questões e desafios como veremos nos 2 exemplos seguintes.

Neste primeiro exemplo, temos o bloco de normas relativas aos investimentos de capital.



As questões e desafios que se colocam nesta área podem ser:

- Devem os chamados ativos do património histórico, artístico e cultural ser reconhecidos ou não? E se forem reconhecidos como mensurá-los?
- A mesma questão pode colocar-se quanto aos ativos do domínio público face aos requisitos nas novas normas.
- Relativamente à mensuração ao justo valor, como determinar o valor de mercado de alguns desses ativos tangíveis e intangíveis?
- Como determinar uma eventual perda por imparidade de um ativo quando não existir um mercado regular para esse ativo e o valor de uso não for fácil de determinar?

Outra área que poderá trazer questões e desafios pode ser a que trata dos investimentos financeiros e do processo de consolidação. Por exemplo:



As questões e desafios que se colocam nesta área podem ser:

- Como determinar o perímetro ou perímetros de consolidação?
- Como aplicar de acordo com as normas o conceito de controle e influência significativa dos investimentos detidos por entidades públicas? E como é que isto conflua com o poder soberano do Estado?
- Como determinar uma eventual perda por imparidade de tais investimentos tendo em conta, por exemplo, o pressuposto da continuidade ou do valor social intrínseco não apenas económico de uma entidade pública?

Para além das questões e desafios que se podem colocar nestes casos particulares, decerto que o primeiro ano de adoção das novas normas serão em si mesmo um desafio enorme não só para as entidades que já têm contabilidade na base do acréscimo mas principalmente para aquelas entidades que apenas têm contabilidade na base de caixa ou caixa modificada.

Este exercício necessitará de um grande esforço de todos os envolvidos na contabilidade incluindo não apenas os profissionais envolvidos na sua execução mas também todos os que têm responsabilidade por tomar decisões relativas ao reconhecimento e mensuração de algumas transações e acontecimentos específicos, como por exemplo:

- Transações sem contraprestação (por exemplo, quando é que um imposto, uma taxa ou uma transferência dá lugar a um ativo ou um passivo), ou
- Julgamento que é necessário fazer para considerar um ativo ou um passivo real ou contingente e decisão de reconhecer no balanço ou apenas divulgar em notas anexas.

Em todos este processo de contabilização, há uma questão de importância crucial que virá ao de cima e que requer não apenas discussão técnica mas principalmente bom senso: a questão de se reconhecer que, para efeitos de uma correta aplicação das normas, a substância das transações prevalece sobre a sua forma.

Todos temos consciência que nas entidades públicas a forma legal das transações tem geralmente prevalecido sobre a sua substância. Por exemplo, mesmo nas entidades que adotaram a contabilidade na base do acréscimo, passados vários anos ainda há casos em que um ativo não está reconhecido na contabilidade porque falta um registo ou um documento muito embora tais entidades controlem e usem o ativo e dele tirem benefícios para as suas atividades.

Notas finais

Neste processo de mudança (que naturalmente demorará alguns anos), para além dos desafios de natureza técnica que se colocarão na implementação, outros existirão ao nível da gestão da mudança para que o sucesso do projeto seja garantido. Entre eles podemos destacar:

- A valorização da função da contabilidade pública, devendo ao nível do Ministério das Finanças proceder-se ao reforço das competências da equipa encarregada da liderança e da implementação da contabilidade na base do acréscimo em todo o universo das entidades públicas, colaborando em estreita ligação com a CNC nas matérias técnicas relativas às normas, orientações e recomendações contabilísticas, e tomando decisões sobre o reconhecimento e mensuração de transações e acontecimentos que exijam julgamento para que se apliquem princípios e critérios harmonizados nas administrações públicas.
- A revisão dos sistemas de informação em uso em todas as entidades das administrações públicas para dar resposta às novas exigências de informação e o estabelecimento de mecanismos adicionais de controlo interno que permitam monitorizar o novo processo contabilístico e fluxo das transações e garantam que a informação a produzir é completa e fiável e cumpre os requisitos do sistema.
- A elaboração de planos de formação intensiva a todos os profissionais da contabilidade preparando-os para esta alteração de paradigma ao nível da contabilidade pública.

Provavelmente, no curto prazo, ainda não teremos disponível um conjunto completo de demonstrações financeiras que mostrem de forma verdadeira e apropriada a situação financeira e o desempenho financeiro de todas as entidades públicas. A primeira adoção e implementação será uma tarefa complexa que se irá defrontar com obstáculos e dificuldades.

Mas o que interessa neste processo de mudança não são as dificuldades ou barreiras (que nós sabemos que existem) ou o período de implementação (que sabemos vai ser longo).

O que interessa é manter o rumo e não perder de vista o objetivo final. O que verdadeiramente interessa é promover a mudança para um sistema cuja informação seja quantitativamente mais completa e abrangente e qualitativamente mais credível e útil, na base da qual todos os que têm responsabilidades pela gestão apropriada dos dinheiros públicos poderão passar a tomar melhores decisões.

Esse é o grande objetivo do projeto. E tendo em conta as várias fontes de financiamento das atividades e programas públicos, é o que esperam também os financiadores, nomeadamente os contribuintes que têm o direito de saber e comprovar se os recursos que foram disponibilizados às entidades públicas, nos seus diversos níveis, foram usados de forma apropriada, eficiente e transparente e no interesse público.

¹ Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro

Entrevista
à Secretária de Estado
da Segurança Social,
Cláudia Joaquim

**“O nosso objetivo
é melhorar a relação
entre as empresas
e a Segurança Social”**





O novo processo de entrega da Declaração Mensal de Remunerações arranca em maio.

O objetivo é simplificar e poupar tempo às empresas na interação com a Segurança Social.

Saiba o que vai mudar.

P: Qual é o principal objetivo das alterações introduzidas na Declaração Mensal de Remunerações?

R: O novo modelo de entrega de Declaração de Remunerações vai contribuir de forma decisiva para a diminuição de erros que atualmente são detetados *a posteriori* pela Segurança Social quando as empresas entregam mensalmente estas declarações. Regra geral, a palavra rejeição tem uma conotação negativa, mas aqui é contrário: o principal objetivo do novo processo de entrega de declarações, que vai ser implementado de forma faseada até setembro, é diminuir os constrangimentos associados ao apuramento de dívida das entidades empregadoras à Segurança Social, bem como diminuir o prazo de emissão de declaração de situação contributiva quando a mesma necessita de avaliação prévia por parte dos serviços.

P: Que vantagens resultam para as empresas deste novo modelo?

R: Este novo modelo vai permitir diminuir o esforço solicitado às entidades empregadoras no processo declarativo, uma vez que para as empresas de menor dimensão a declaração aparece pré-preenchida. Mas associado à validação *on-line* da Declaração de Remunerações, destaque ainda disponibilização de um conjunto de novas funcionalidades na Segurança Social Direta, como a possibilidade de consulta permanente das qualificações dos trabalhadores, a criação de uma área específica de mensagens, que corresponde a uma *inbox*, e que pretendemos que passe a ser o canal de transmissão privilegiado entre a segurança social e as empresas, a disponibilização de uma agenda personalizada ou a criação das relações de representação. Estes são alguns exemplos que nos permitem afirmar hoje que estamos a iniciar uma trajetória de futuro na relação entre a segurança social e as empresas e os cidadãos, um novo caminho.

Mas o novo modelo de entrega de declaração de remunerações terá igualmente impactos positivos na atribuição das prestações sociais de natureza contributiva, por esta depender da célere e correta atualização dos registos de remunerações de cada trabalhador.

P: O que vai mudar concretamente?

R: Decidiu-se que o novo processo vai ser implementado em três momentos, de forma a minimizar o impacto na entrega de declarações. A primeira fase vai ocorrer em maio, a segunda em junho e a terceira em setembro. O que vai mudar concretamente é que as entidades empregadoras ou os seus representantes legais, quando submeterem as declarações de remuneração no portal da Segurança Social Direta vão ser alertados automaticamente sobre os erros nessas declarações e deverão corrigi-los para que a validação da declaração seja aceite. Por exemplo, se já existir uma declaração de remunerações igual à que se pretende entregar ou se a entidade empregadora não inscreveu o trabalhador na segurança social, o sistema acusará um erro que terá de ser corrigido para que a declaração possa ser validada. Até aqui estes erros só eram analisados *a posteriori* pelos serviços, o que causava vários constrangimentos às empresas.

P: O novo sistema traz vantagens também para a Segurança Social?

R: Sim. Acreditamos que esta alteração vai permitir uma diminuição da evasão contributiva e contribuirá para uma maior eficácia na cobrança, o que é importante. A nossa estimativa é alcançar uma cobrança adicional de contribuições e quotizações de cerca de 50 milhões de euros já este ano. Mas o novo modelo vai sobretudo ajudar a melhorar a relação das entidades empregadoras com a Segurança Social. Um dos compromissos inscrito no programa do Governo é a modernização do Estado e as alterações à declaração de rendimentos é um passo na estratégia para reduzir o tempo consumido pelas empresas na interação com a Segurança Social.

P: Existem outras alterações previstas nessa relação entre as empresas e a Segurança Social?

R: Outra alteração que já foi introduzida no final de março é a nova funcionalidade para os contratos de muito curta duração. Agora as entidades empregadoras já podem comunicar a admissão e a cessação dos vínculos dos trabalhadores em regime de contrato de trabalho de muito curta duração através da Segurança Social Direta. Até aqui, a admissão e a cessação apenas podia ser feita através de preenchimento de formulários em papel. Esta nova funcionalidade vem dar resposta a um constrangimento identificado pelos parceiros sociais, que estava a limitar o recurso a esta modalidade contratual que está prevista no Código do Trabalho desde 2009. Mas no âmbito do Plano Nacional de Reformas e do Simplex vamos apresentar novas alterações ainda este ano. O objetivo é reduzir em 15% o tempo gasto pelas entidades empregadoras na interação com a Segurança Social.

P: Como é que as empresas podem esclarecer eventuais dúvidas sobre as novas regras?

R: O Instituto da Segurança Social vai promover sessões de esclarecimento pelo país para divulgação e informação, junto das empresas e outros organismos, sobre as novas funcionalidades disponíveis no portal da Segurança Social Direta e, em particular, sobre o novo processo de entrega de declaração de remunerações.

Encontram-se já disponibilizados no *site* da Segurança Social guias práticos e FAQ e está disponível uma linha de atendimento telefónico específica para esclarecimentos.



Datas-chave: Novo processo de entrega da Declaração de Remunerações

Entre maio e setembro de 2016 será implementado, de forma faseada, o novo processo de entrega de Declaração de Remunerações, através da disponibilização, na Segurança Social Direta de um conjunto de opções que permitem às entidades empregadoras uma interação e acompanhamento permanentes que facilitam o cumprimento rigoroso das obrigações contributivas.

De forma a minimizar o impacto na entrega das declarações, o novo processo de rejeição da Declaração de Remunerações com erros vai desenvolver-se em três fases:

1ª fase 1 a 10 maio

Com a entrega da Declaração de Remunerações referentes ao mês de abril, não serão aceites aquelas que, ao serem submetidas, apresentem os seguintes erros:

- O campo indicado não está corretamente preenchido
- Já existe uma Declaração de Remunerações igual à que pretende entregar
- O trabalhador não se encontra vinculado à entidade empregadora, porque esta não procedeu à inscrição do trabalhador na segurança social, ou o vínculo está com anomalias
- Já existe remuneração com a mesma natureza para o mesmo trabalhador
- Foram declaradas diferenças de remunerações para o trabalhador sem que exista remuneração base que as suporte
- São indicados valores e/ou dias negativos sem valores e/ou dias positivos que os suportem

2ª fase 1 a 10 junho

Com a entrega da Declaração de Remunerações relativas ao mês de maio, não serão aceites aquelas que, ao serem submetidas, apresentem os seguintes erros:

- Estabelecimento da entidade empregadora já se encontra encerrado
- O somatório das remunerações de membros de órgãos estatutários é superior a 12 vezes o salário mínimo nacional, para remunerações com referência anterior a janeiro de 2014
- O somatório das remunerações de membros de órgãos estatutários é inferior a 1 vez o valor do Indexante dos Apoios Sociais (419,22€)
- Entrega de Declaração de Remunerações no mesmo mês para correção de elementos constantes de declaração já submetida para o mesmo ano/mês de referência
- O número de dias declarado para o trabalhador com contratos de trabalho a tempo parcial, ou de muito curta duração, ou intermitente, tem valor decimal diferente de meio-dia (0,5)

3ª fase 1 a 10 setembro

Com a entrega da Declaração de Remunerações relativas ao mês de agosto, não serão aceites aquelas que, ao serem submetidas, apresentem os seguintes erros:

- O somatório das remunerações é diferente do total das remunerações declarado
- A taxa contributiva declarada pela entidade empregadora para o trabalhador é diferente da registada no Sistema de Informação da Segurança Social

Contratos de Muito Curta Duração

Desde o dia 18 de março de 2016 que as entidades empregadoras, ou os seus representantes legais, podem comunicar a admissão e a cessação dos vínculos dos trabalhadores em regime de contrato de trabalho de muito curta duração, através da Segurança Social Direta. Até aqui, a admissão e a cessação apenas podia ser feita através de preenchimento de formulários em papel.

Dúvidas sobre a nova Declaração Mensal de Remunerações?

O Instituto de Segurança Social elaborou um Guia Prático onde pode esclarecer as suas dúvidas sobre o novo processo de entrega da Declaração Mensal de Remunerações. O Guia encontra-se disponível em [http://www.seg-social.pt/noticias/-/asset_publisher/9N8j/content/rejeicao-da-declaracao-mensal-de-remuneracao-com-erros]. Existe ainda uma linha telefónica de atendimento: 300 513 000.

Mundo

IAASB finaliza alterações para o relato do auditor sobre relatórios de demonstrações financeiras de finalidade especial

O International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) publicou em Fevereiro de 2016 a ISA 800 (revista), *Considerações especiais – Auditorias de demonstrações financeiras preparadas de acordo com referenciais com finalidade especial*, e a ISA 805 (Revista), *Considerações especiais – Auditorias de demonstrações financeiras isoladas e de elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira*.

O relato sobre demonstrações financeiras de finalidade especial está ligado às normas (novas e revistas) sobre o relato do auditor emitidas pelo IAASB em janeiro de 2015, em particular a ISA 700 e a nova ISA 701. As alterações à ISA 800 e à ISA 805 estão limitadas ao relato do auditor e não se destinam a alterar substancialmente a premissa subjacente a estes trabalhos em conformidade com as normas de auditoria existentes.

«Como resultado do nosso trabalho mais geral sobre o relato do auditor, consideramos que é necessário para o interesse público fazer também alterações nas ISA 800 e ISA 805», explicou o presidente do IAASB, Prof. Arnold Schilder. "O feedback dos nossos stakeholders ajudou-nos a finalizar estas propostas e proporcionar uma maior clareza sobre como as novas melhorias no relato de auditoria podem ser aplicáveis no contexto das demonstrações financeira de finalidade especial."

As ISA 800 (revista) e ISA 805 (Revista) entram em vigor ao mesmo tempo que as restantes normas sobre o relato do auditor, para períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016.

Poderá consultar as novas ISA 800 e 805 no site da IFAC em www.ifac.org.

O impacto da reforma de auditoria sobre os comités de auditoria na Europa

A FEE emitiu um documento de consulta sobre o papel dos comités de auditoria na Europa. A mais recente reforma de auditoria da UE alargou o papel e responsabilidade do comité de auditoria substancialmente. O comité de auditoria é agora fundamental para reforçar a confiança na revisão legal de contas e na informação financeira como um todo. No geral, o comité de auditoria deve tornar-se um fator chave dentro da estrutura de governação corporativa dos Estados-Membros da UE.

O documento da FEE destaca o papel do comité de auditoria na Europa e dá uma visão geral das alterações relacionadas com as melhores práticas de governação corporativa. São também previstas uma série de recomendações que se encontram no final do documento de consulta.

Este documento poderá ser consultado no site da FEE em www.fee.be

Estado de implementação da legislação europeia de auditoria

Até ao dia 7 de abril último só 3 estados membros (Portugal, Espanha e Eslováquia) concluíram o processo de transposição da Diretiva de Auditoria e Regulamento para a Auditoria de Entidades de Interesse Público. Dos restantes, treze estados membros já apresentaram propostas de texto que estão ainda em fase de apreciação. O prazo de transposição termina a 17 de junho de 2016.

Extrato de **“Antifrágil - coisas que beneficiam da desordem”**
de **Nassim Nicholas Taleb** (autor de **“O Cisne Negro”**)

Momento de leitura

“A antifragilidade está para além da resiliência ou da robustez. O resiliente resiste aos choques e permanece o mesmo; o antifrágil melhora com eles. Esta característica está presente em tudo o que mudou com o tempo: a evolução, a cultura, as ideias, as revoluções, os sistemas políticos, as inovações tecnológicas, os sucessos culturais e económicos, a sobrevivência das empresas (...).

(...)

(...) Uma boa parte do nosso mundo moderno e estruturado tem-nos agredido com decisões políticas unilaterais e geringonças (apelidadas neste livro «ilusões soviético-Harvard») que têm precisamente o seguinte efeito: afrontar a antifragilidade dos sistemas.

(...)

Vantagens à Custa de Outros

Isto conduz-nos ao maior fator de fragilização da sociedade, e principal fator gerador de crises, o não «arriscar a pele». Algumas pessoas tornam-se antifrágil à custa de outros, obtendo vantagens (ou lucros) da volatilidade, variações e desordem, e expondo os outros às desvantagens dos riscos ou prejuízos. E esta *antifragilidade-à-custa-da-fragilidade-dos-outros está oculta – devido à incapacidade de ver a antifragilidade dos círculos intelectuais soviético-Harvard, esta assimetria raramente é identificada e (até agora) nunca foi ensinada. Além disso, como descobrimos no decurso da crise financeira que teve início em 2008, estes riscos para os outros de explosão são facilmente escondidos devido à crescente complexidade das instituições modernas e das questões políticas. Enquanto no passado as pessoas de uma certa classe ou estatuto eram aquelas – e as únicas – que assumiam riscos, que podiam sofrer as desvantagens dos seus atos, e heróis eram aqueles que o faziam para o bem dos outros, atualmente é precisamente o inverso que acontece. Estamos a assistir à ascensão de um novo tipo de heróis ao contrário, isto é, burocratas, banqueiros, frequentadores de Davos, membros da APIGI (Associação dos Preten-*

tos Íntimos de Gente Importante) e académicos com demasiado poder e sem ninguém a quem prestar contas. São pessoas que viciam o sistema e deixam que os outros paguem o preço.

Em nenhum momento da história existiu tanta gente que, sem qualquer risco, ou seja, não se expondo pessoalmente, tivesse tanto poder.

O principal mandamento é o seguinte: Não deverás ter antitragilidade à custa da fragilidade dos outros.

(...)

O Fragilista

A nossa ideia é evitar a interferência com coisas que não compreendemos. Ora algumas pessoas têm propensão para o contrário. O fragilista pertence àquela categoria de pessoas que usa habitualmente fato e gravata, com frequência mesmo às sextas-feiras; escuta as nossas piadas com uma solenidade gélida e tende a ter problemas da coluna prematuramente, por estar sentado a uma secretária, viajar de avião e ler jornais exaustivamente. Participa com frequência num ritual estranho, algo habitualmente designado por «reunião». Para além destas características, por princípio acredita que aquilo que não vê não é real, ou que aquilo que não compreende não existe. Em resumo, cai no erro de confundir o desconhecido com o inexistente.

O fragilista caiu na ilusão *soviético-Harvard*, na sobreavaliação (não científica) do alcance do conhecimento científico. Devido a esta ilusão, tornou-se aquilo que se designa como *racionalista ingénuo, racionalizador*, ou por vezes apenas *racionalista*, no sentido em que acredita que as razões na origem das coisas lhe são automaticamente acessíveis. E não confundamos racionalizante com racional – os dois conceitos são quase sempre o oposto exato um do outro. Exceto na Física, e geralmente em áreas complexas, as razões na ori-

gem das coisas têm tido tendência a ser menos óbvias para todos nós, e menos ainda para o fragilista. Esta característica de as coisas da natureza não virem acompanhadas de um manual do utilizador não é, infelizmente, um grande obstáculo: alguns fragilistas irão certamente juntar-se para escreverem eles próprios o manual, graças à sua definição de «ciência».

Deste modo, graças ao fragilista, a cultura moderna tem-se tornado cada vez mais cega ao misterioso, ao impenetrável, àquilo que Nietzsche designava como os aspetos dionisíacos da vida.

Ou, para traduzir Nietzsche para o vernáculo não menos expressivo de Brooklyn, isto é o que o nosso personagem Fat Tony designa como um «jogo viciado».

Em resumo, o fragilista (na medicina, economia, sociologia) é alguém que nos faz participar em políticas e ações, todas elas artificiais, nas quais os *benefícios são reduzidos e visíveis, e os efeitos colaterais potencialmente graves e invisíveis*.

(...)

Na estranha profissão de gente que trabalha com a volatilidade existem dois tipos de pessoas. Na primeira categoria estão os académicos, os autores de relatórios e os comentadores que estudam os acontecimentos futuros e escrevem livros e comunicações; e, na segunda, os práticos que, em vez de estudar os acontecimentos futuros, procuram compreender a forma como as coisas reagem à volatilidade (os práticos estão habitualmente demasiado ocupados com o seu trabalho para escrever livros, artigos, comunicações, discursos, equações, teorias ou para receber honrarias da parte de Veneráveis Membros com Prisão de Ventre das Academias). A diferença entre estas duas categorias é fundamental: como vimos, é muito mais fácil compreender se algo é prejudicado pela volatilidade – e portanto frágil – do que tentar prever acontecimentos prejudiciais, como estes Cisnes Negros de grandes dimensões. Mas apenas os

práticos (ou pessoas que fazem as coisas) costumam compreender isto à primeira.

(...)

Acontece que a incerteza, a desordem e o desconhecido são totalmente equivalentes nos seus efeitos: os sistemas antifrágeis beneficiam deles (até certo ponto) e os frágeis são prejudicados por quase todos estes fatores – mesmo que os encontremos em edifícios separados dos campus universitários e algum filósofo de pacotilha que nunca tenha corrido riscos em toda a sua vida, ou, pior, nunca tenha tido uma vida, nos informe que «não são *obviamente* a mesma coisa».

(...)

Nassim Nicholas Taleb in "Antifrágil – Coisas que beneficiam da desordem", D. Quixote, ed. 2014

Curso de Preparação para Candidatos a ROC

Entre meados de julho e até final de agosto decorrerão as candidaturas ao Curso de Preparação para Revisores Oficiais de Contas 2017. O Curso de Preparação para Revisores Oficiais de Contas 2017, concebido e estruturado de acordo com os novos regulamentos, tem em conta os níveis de conhecimentos exigidos para o exercício da profissão de ROC cuja atividade se irá desenvolver num clima de mudança e de multidisciplinaridade tendencialmente mais exigente.

E-learning

Já está disponível formação através de *e-learning*, a qual tem tido muita adesão por parte dos Colegas. São disponibilizados os seguintes cursos:

- Normas Internacionais de Auditoria emitidas pelo IFAC
- Finanças para não Financeiros
- Pilares da Liderança
- Gestão de Projetos

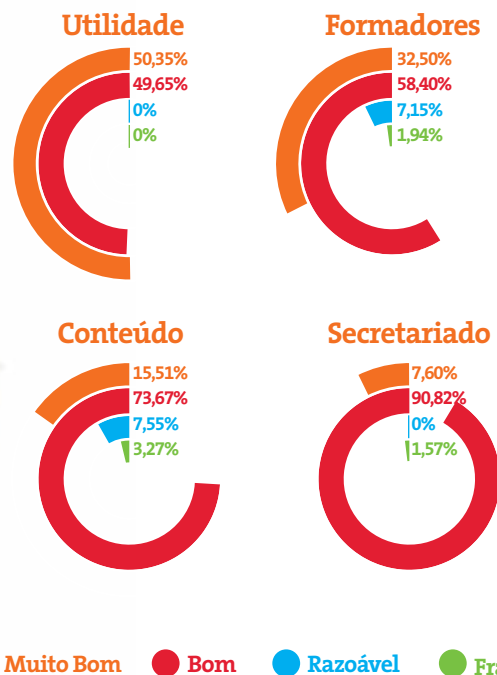


Formação contínua

Durante o ano de 2015 realizaram-se 93 ações de formação contínua nos quais estiveram presentes 3.051 participantes. Reforçou-se o número de ações de formação na área de Fiscalidade e de Direito, tendo-se verificado uma ligeira redução nas ações de formação promovidas nas outras áreas.

Área Temática	2015	
	N.º cursos	Horas
Auditoria	28	170
Contabilidade	17	89
Fiscalidade	41	275
Direito	4	28
Outros	3	23
Totais	93	585

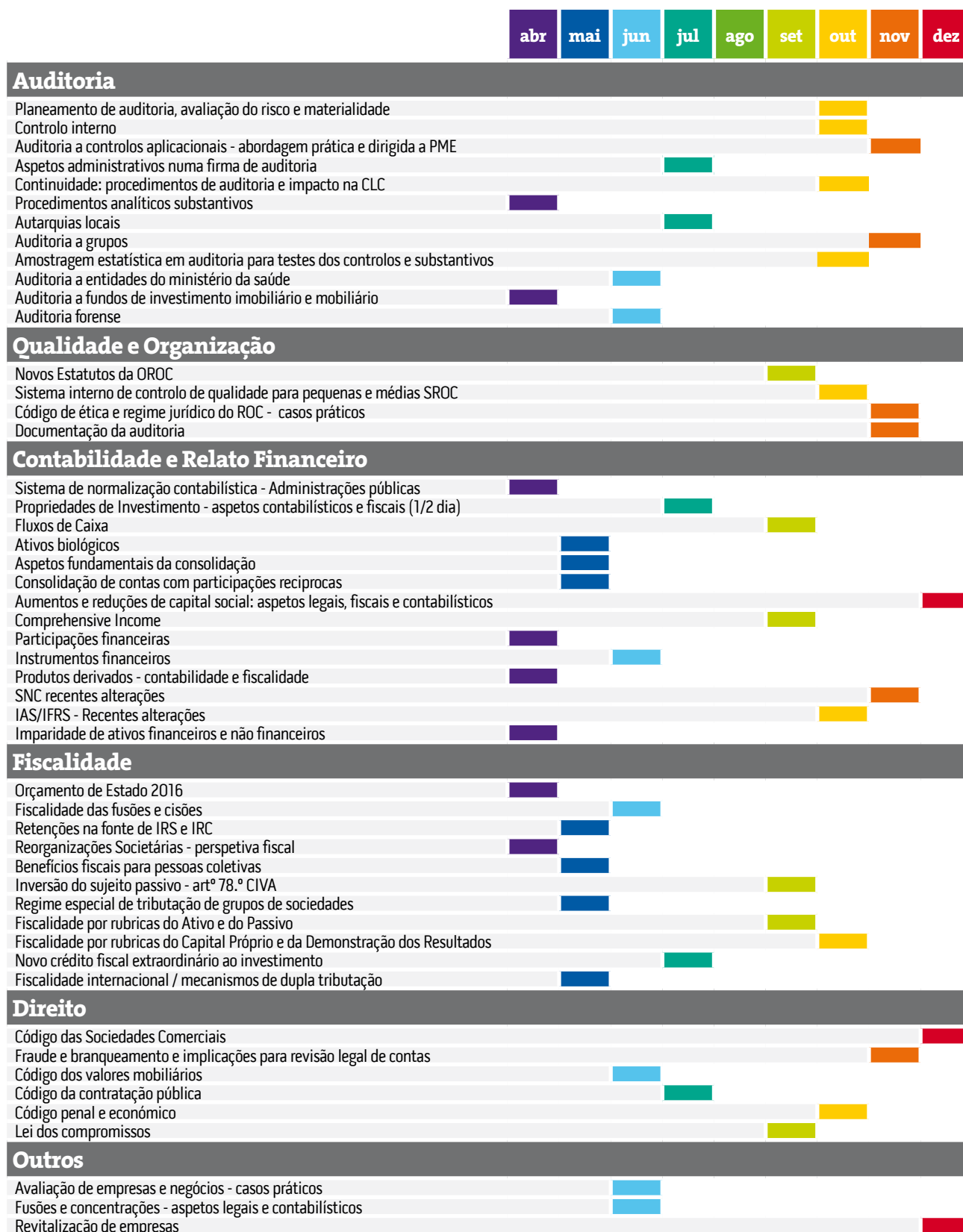
Dos questionários respondidos pelos formandos no final dos cursos de formação são de realçar as boas avaliações, nomeadamente o facto de 100% dos formandos considerarem Muito Boa e Boa a "Utilidade Profissional" das ações de formação e 32,5% e 58,4% considerarem Muito Boa e Boa, respetivamente, a avaliação global dos formadores.



Na elaboração do Plano de Formação Contínua da OROC para o ano 2016 teve-se em conta a experiência dos últimos anos e as orientações globais propostas pela Comissão de Formação, as quais consideraram os contributos recebidos, incluindo os de outras Comissões e os dos Colegas em geral. Assim, foram planeados cursos de formação relativos a temas atuais e relevantes para a profissão de ROC, cursos que tiveram muita adesão no passado e cursos pedidos em questionários. Contudo, como qualquer Plano, este não é rígido e o desenrolar das atividades pode determinar alterações para fazer face às exigências do mercado cada vez mais global.

Plano de Formação Profissional Contínua

abril a dezembro 2016





ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

CURSO DE PREPARAÇÃO PARA REVISORES OFICIAIS DE CONTAS



Vai iniciar-se em julho o período de candidatura para o CPROC 2016.

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

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

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

O Curso terá início em outubro de 2016 e terminará em novembro de 2017.

O Curso terá lugar nas instalações da OROC:

Lisboa: Rua do Salitre, nº 51 1250-198 Lisboa

Porto: Avenida da Boavista, nº 3477 2º 4100 Porto